

YVES BOT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. december 13.1(1)

C?98/07. sz. ügy

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

kontra

Skatteministeriet

(A Højesteret [Dánia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„HÉA – Levonható hányad – Gépjárm?vek lízingtársaság általi értékesítése a bérleti szerz?dések megsz?nésekor – Az »adóalany által saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközök« fogalma”

1. Ezen el?zetes döntéshozatali eljárás tárgya annak megállapítása, hogy milyen mértékig jogosult a hozzáadottérték?adó (HÉA) levonására az olyan lízingtársaság, amely kett?s tevékenysége keretében egyfel?l gépjárm?vek bérbeadásával és értékesítésével, másfel?l pénzügyi szolgáltatások nyújtásával foglalkozik.
2. Amennyiben a szóban forgó társaságnak csak az els?ként említett tevékenysége HÉA?köteles, a társaság az üzleti tevékenysége folytatásához szükséges termékek és szolgáltatások megszerzése során fizetett adó levonására csak az adóköteles tevékenységéb?l származó árbevételének a teljes árbevételéhez viszonyított arányában jogosult.
3. Az alapeljárásban az a kérdés merült fel, hogy a gépjárm?veknek a bérlet lejártakor történ? eladásából származó árbevétel összegét a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelembe kell?e venni.
4. E kérdés onnan ered, hogy a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(2) az említett hányad kiszámítási módját meghatározó 19. cikkének (2) bekezdésében kimondja, hogy a számítás során figyelmen kívül kell hagyni az adóalany olyan tárgyi eszközök értékesítéséb?l származó bevételeit, amelyeket a saját üzleti céljaira használt fel.
5. Kérdésével az el?terjeszt? bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdésében szerepl? „tárgyi eszközök” fogalmát akként kell?e értelmezni, hogy az magában foglalja azon eszközöket, amelyeket a lízingtársaság bérbeadás, majd a lízingszerz?dés lejártakor történ? értékesítés céljából vásárol.
6. Ezen indítványban kifejtem, hogy az említett fogalmat véleményem szerint úgy kell érteni,

hogyan foglalta magában azokat az eszközöket, amelyeket a vállalkozás bérbeadás, majd továbbértékesítés céljából vásárolt, amennyiben a szóban forgó eszközöknek a bérbeadás lejártakor történő értékesítése az ilyen vállalkozás szokásos gazdasági tevékenységének szerves részét képezi.

I – Jogi háttér

A – A hatodik irányelv

7. A HÉA fogyasztási adó, amely általában fizetendő a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után. A közösségi HÉA-rendszer azon az alapon nyugszik, hogy a termékeket és a szolgáltatásokat az árukkal arányos adó terheli, amit minden termelési és forgalmazási szinten meg kell fizetni, de azt csak a végső fogyasztónak kell viselnie.

8. Annak érdekében, hogy az adóalanyt, akitől az adót beszedik, az adó ne terhelje, a hatodik irányelv levonási mechanizmust ír elő, amelynek célja, hogy biztosítsa az adó „semlegességét” az adóalannyal szemben. Az adóalany így módon jogosult az ügyfeleitől kapott és a tagállam részére megfizetendő adóból levonni azt a HÉA összeget, amelyet ő maga viselt a gazdasági tevékenysége folytatásához szükséges termékek és szolgáltatások megszerzése során.

9. Az adó levonására vonatkozó jog ugyanakkor feltételezi, hogy az adóalany az említett termékeket és szolgáltatásokat olyan tevékenységek céljára használja fel, amelyek maguk is HÉA-kötelesek. A hatodik irányelv több rendelkezése irányul e rendszer alkalmazásának biztosítására abban az esetben, amikor az adóalany ugyanazt a terméket vagy szolgáltatást mind adóköteles, mind adómentes tevékenysége céljára fel kívánja használni. Az említett rendelkezések a hatodik irányelv tizenkettedik preambulumbekkezdésében kimondott alapelv érvényesülését szolgálják, amelynek értelmében az adólevonás szabályait össze kell hangolni a beszedett adók tényleges nagyságát befolyásoló mértékben, és a levonható hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban.

10. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése előírja, hogy amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan adóköteles értékesítéshez használ fel, amelyre adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan adómentes értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy az adólevonás csak a HÉA-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető. Ugyanezen cikk szerint e levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően ki kell vetíteni az adóalany által teljesített összes értékesítésre.

11. A hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következők tört eredménye, amelynél:

- a számlálóban [...] az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottértékadó nélkül számított [árbevételének] összege szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], hozzáadottértékadó nélkül számított összege szerepel. [...]

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell megállapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.”

12. A hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése, amely a jelen előzetes döntéshozatali eljárás központi kérdését érinti, kimondja:

„Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérően a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni az adóalany olyan tárgyi eszközök teljesítéséből származó bevételeit, amelyet a saját üzleti céljaira használt fel. Figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyleteket, továbbá a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket, amennyiben ezek esetiek. Ha a tagállamok élnek a 20. cikk (5) bekezdésében szereplő lehetőséggel, vagyis a tárgyi eszközök vonatkozásában nem követelnek meg módosítást, akkor a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelembe vehetik a tárgyi eszközök megvalósítását [helyesen: a tárgyi eszközök értékesítéséből származó bevételt]”.

13. A hatodik irányelv 20. cikke meghatározza az adólevonások módosítására vonatkozó szabályokat. Az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik [...].

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely öt éves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat elállították, vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy elállították.

[...]

A tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot legfeljebb 20 évre meg lehet hosszabbítani.

(3) A tárgyi eszközök módosítási időszak alatt történő teljesítése esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha azokat a módosítási időszak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel. [...]

(4) A (2) és (3) bekezdés rendelkezéseinek alkalmazása céljából az egyes tagállamok a következőket tehetik

– megállapítják a tárgyi eszközök fogalmát

[...]

(5) Ha valamely tagállamban a (2) és a (3) bekezdés alkalmazásának gyakorlati következményei jelentéktelennek bizonyulnak, a tagállam a 29. cikk szerinti [a hozzáadottértékadóval foglalkozó tanácsadó bizottsággal folytatott] konzultáció fenntartásával az érintett tagállamon belüli összes adózási következmény és a fölösleges igazgatási munkák elkerülése érdekében lemondhat ezen bekezdések alkalmazásáról, feltéve, hogy ez nem vezet a verseny torzulásához.

[...]”

B – *A nemzeti szabályozás*

14. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdését, valamint 19. cikkének (1) és (2) bekezdését az 1994. május 18-i törvény 38. §-ának (1) bekezdése ültette át a dán jogba. Ez utóbbi cikk szövege a következő:

„Azon eszközök és szolgáltatások tekintetében, amelyeket valamely bejegyzett vállalkozás a gazdasági tevékenysége keretében mind a 37. § szerinti adólevonásra jogosító, mind más célokra

használ, az adónak csak azon része vonható le, amely arányos a bejegyzési kötelezettség alá eső tevékenységből származó árbevételre eső résszel. Az árbevétel meghatározása szempontjából nem vehető figyelembe a saját üzleti célokra használt tárgyi eszközök értékesítésének tulajdonítható árbevétele. »Tárgyi eszközöknek« kell tekinteni azon gépeket, berendezéseket és hasonló gazdasági eszközöket, amelyek e törvény szerinti adót nem tartalmazó vételára meghaladja az 50 000 DKK [1996-tól a 75 000 DKK] összeget [...]».

II – Az alapeljárás tényállása

15. A BG Erhvervsfinans A/S társaság(3) – a Nordania Finans A/S és a BG Factoring A/S társaság jogelődje – 1995-től 1998-ig jelentős lízingbeadási tevékenységet folytatott különösen személygépkocsik bérbeadása és értékesítése formájában. Emellett pénzügyi szolgáltatásokat is nyújtott.

16. A lízingbeadási tevékenység keretében gépjárműveket adtak bérbe általában 36 hónapos időtartamra, majd a bérbeadás lejártakor értékesítették azokat. A bérbeadott eszközök értékesítéséből származó várható árbevételt figyelembe vették a bérleti díj számítása során, továbbá a társaság a szokásos üzleti tevékenysége keretében végezte az eszközök vételét és értékesítését. Így módon az Erhvervsfinans 1998-ban 4500 gépjárművet adott bérbe, és több mint 600-at értékesített.

17. A gépjárművek bérbeadása és értékesítése HÉA-köteles tevékenységnek minősül. A pénzügyi szolgáltatások azonban a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontja alapján mentesek az említett adó alól.

18. Az 1995-től 1998-ig tartó időszakban az Erhvervsfinans – többek között az üzleti helyiségekhez, az irodabútorokhoz, az informatikai eszközökhöz, a telefonhasználatához, a könyvvizsgálathoz kapcsolódó – általános költségeket viselt, amelyek után megfizette a HÉA-t. Ebből következően a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében és 19. cikkének (2) bekezdésében foglalt rendelkezéseknek megfelelően ki kellett számítani az általa levonható arányosított adót.

19. E számítás keretében az Erhvervsfinans éves árbevételének meghatározásakor a gépjárműértékesítésből származó árbevételt is figyelembe vette, mivel ezen értékesítést a szokásos termékértékesítéssel vette egy tekintet alá.

20. A dán adóhatóságok 1999. november 17-én elfogadott határozatukban úgy ítélték meg, hogy a bérbeadás lejártával értékesített gépjárműveket a társaság „saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközöknek” kell tekinteni, és ezáltal az eladásukból származó árbevétel nem vehető figyelembe a levonható hányad kiszámításánál. E határozat az említett hányad csökkenését eredményezte.

21. Az Erhvervsfinans keresetben támadta meg a fenti határozatot a Landsskatteret előtt, amely helyt adott a társaság kérelmének. Az említett bíróság úgy ítélte meg, hogy a társaság abból a célból vásárolta a szóban forgó eszközöket, hogy azokat bérbe adja, majd a lízing futamidejének lejártát követően harmadik személynek vagy a lízingbe vevőnek értékesítse. Ebből a fenti bíróság azt a következtetést vonta le, hogy a bérbe adott gépjárművek értékesítését az Erhvervsfinans gazdasági tevékenysége természetes részének kell tekinteni, ezért e gépjárműveket nem lehet a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében „tárgyi eszközöknek” tekinteni.

22. A Skatteministeriet (Dán Adózási Minisztérium) fellebbezést nyújtott be e határozat ellen az Østre Landsrethez, amely megalapozottnak találta a jogorvoslati kérelmet, és arra az álláspontra

helyezkedett, hogy a bérbe adott eszközök a fent hivatkozott rendelkezés értelmében tárgyi eszközöknek minősülnek.

23. Az Erhvervsfinans jogutódjaként eljáró Nordania Finans A/S és BG Factoring A/S fellebbezést nyújtott be a Højesteret-hez az Østre Landsret ítélete ellen.

24. E körülmények között a Højesteret az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Akként kell értelmezni a [hatodik irányelv] 19. cikkének (2) bekezdésében szereplő, az »adóalany által a saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközök« fordulatot, hogy az magában foglalja azon eszközöket, amelyeket valamely lízingtársaság mind bérbeadás, mind a lízingszerződés megszűnését követő viszonteladás céljából vásárol?”

III – Elemzés

25. Kérdésével az előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az Erhvervsfinans által bérbe adott gépjárművekhez hasonló termékek szokásos értékesítéséről származó árbevételt figyelembe kell-e venni a levonható arányosított adó kiszámítása során.

26. Világosan kitűnik, mi a fenti kérdésre adott válasz jelentősége. Amennyiben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az ilyen árbevételt figyelembe kell venni a számítás során, azt hozzá kell adni a levonható hányad meghatározásához használt tört számlálójához és nevezőjéhez, ily módon növekszik a tört eredménye, következésképpen az adóalany az adó nagyobb hányadának levonására lesz jogosult.

27. A fenti megoldást ellenző dán kormány azon az állásponton van, hogy a lízingtársaság által bérbeadás, majd azt követő viszonteladás céljára vásárolt tárgyi eszközöket a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében az »adóalany által a saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközöknek» kell tekinteni az alábbi indokok alapján.

28. Az említett kormány szerint a hivatkozott rendelkezést a hatodik irányelv 20. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben kell értelmezni, amely utóbbi szerint az egyes tagállamok megállapíthatják a „tárgyi eszközök” fogalmát. Ebből következően e fogalomnak az irányelv teljes szövegében azonos tartalommal kellene bírnia, ezt erősíti meg a 19. cikk (2) bekezdésének utolsó mondatában a 20. cikk (5) bekezdésére való hivatkozás. A tagállamok ily módon a szóban forgó irányelv 19. és 20. cikke keretében egyaránt megállapíthatnák a „tárgyi eszközök” fogalmát.

29. Ezt az elemzést megerősíti a *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* ügyben 1977. február 17-én hozott ítélet(4), amelyben a Bíróság értelmezte a 67/228/EGK második tanácsi irányelv(5) 17. cikkében szereplő „tárgyi eszközök” fogalmát. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy e fogalom szempontjából egyrészt a szóban forgó eszközök használatának tartóssága, másrészt beszerzési költségeik értékcsökkenési leírásának gyakorlata a meghatározó, továbbá hogy a tagállamoknak bizonyos mértékű mérlegelési mozgásterük van az egyes, fent említett kritériumok tartalmának meghatározása során.

30. A dán kormány azt állítja, hogy az alapeljárás tárgyát képező, bérbe adott gépjárművek megfelelnek az említett kritériumoknak. Arra is kitér, hogy a Nordania Finans A/S és a BG Factoring A/S kérelmében foglaltaktól eltérően nem kell további megkülönböztetést tenni az említett befektetési eszközök és a többi termék között.

31. Végezetül az említett kormány hangsúlyozza, hogy álláspontja összhangban van a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének tárgyával, valamint az említett rendelkezés elfogadását

eredményez? el?készít? munkákkal.

32. A fent vázolt esetben a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének célja annak biztosítása, hogy a nagyobb érték? és tartós jelleg? eszközök értékesítése ne torzítsa a levonható hányad mértékét. A értékesítési ár figyelembevétele a levonható arányosított adó kiszámítása során még abban az esetben is torzítóan hat a kapott hányad mértékére, ha már az eszközök megvásárlásának id?pontjában döntöttek az azok használatát követ? továbbértékesítés?l.

33. A szóban forgó eszközök értékesítését célzó ügyletek elszigeteltek, és a folyamatos üzleti tevékenységhez képest korlátozott mértékben veszik igénybe a vállalkozás er?forrásait. Ha a levonható arányosított adó kiszámítása során értékesítési árként figyelembe veszünk egy nagyobb összeget azt követ?en, hogy a szóban forgó eszközt a vállalkozás keretében korábban már éveken át használták, az torzítja a levonható hányad mértékét arra tekintettel, hogy az értékesítési összeg nem tükrözi az ügylet folytán a vállalkozás forrásaira gyakorolt tényleges hatást.

34. A hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének el?készít? munkái ezen kívül arra utalnak, hogy az Európai Közösségek Bizottságának pontosan az volt a szándéka, hogy a tárgyi eszközökhöz kapcsolódó minden árbevétel?l elvonatkoztasson, függetlenül annak ismeretét?l, hogy a tárgyi eszközök értékesítésére az adóalany szokásos üzleti tevékenysége keretében került?e sor.

35. Nem értek egyet ezzel az elemzéssel. Az alapeljárás felpereseihez és a Bizottsághoz hasonlóan azon a véleményen vagyok, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdésében említett, az „adóalany által saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközök” fogalmába nem tartoznak bele azok az eszközök, amelyeket a vállalkozás bérbeadás, majd ezt követ? értékesítés céljából szerez meg, ha a bérleti szerz?dések megsz?nésekor történ? értékesítés az adóalany szokásos gazdasági tevékenysége körébe tartozik.

36. Álláspontomat a hivatkozott rendelkezést is magában foglaló adólevonási rendszer felépítésére és a rendelkezés céljára alapozom.

37. Els?sorban azt kell kiemelni, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdésében említett, az „adóalany által saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközök” fogalmát alkotó kifejezések olvasata önmagában nem teszi lehetővé a kérdést el?terjeszt? bíróság kérdésének megválaszolását.

38. Szintén megállapítható, hogy a tárgyi eszközök fogalma sem a hivatkozott cikkben, sem a hatodik irányelv más rendelkezéseiben nem kerül meghatározásra.

39. A szóban forgó irányelv 20. cikkének (4) bekezdése kétségtelenül úgy rendelkezik, hogy ugyanazon cikk (2) és (3) bekezdése rendelkezéseinek alkalmazása céljából az egyes tagállamok megállapíthatják a tárgyi eszközök fogalmát. A dán kormánnyal ellentétben azonban úgy véljük, hogy a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének utolsó mondatában foglalt, az ugyanezen irányelv 20. cikke (5) bekezdésének rendelkezéseire történ? hivatkozás nem teszi lehetővé, hogy az említett irányelv 20. cikkének (4) bekezdését szövegével ellentétesen értelmezzük.

40. A hatodik irányelv adólevonások módosítását szabályozó 20. cikkének (4) bekezdése ugyanis csak ugyanazon cikk (2) és (3) bekezdése alkalmazásában bízza a tagállamokra a tárgyi eszközök fogalmának meghatározását. E lehet?séget tehát nem lehet a hatodik irányelvnek a levonható arányosított adó kiszámításával kapcsolatos 19. cikke keretében kiterjeszteni anélkül, hogy figyelmen kívül ne hagynánk az említett irányelv 20. cikke (4) bekezdésének világos és pontos szövegét.

41. Az utóbb említett rendelkezés tartalmának illetően kiterjesztése egyben a hatodik irányelv 19. cikkének ugyanazon irányelv tizenkettedik preambulumbekkezdésében megfogalmazott céljával is ellentétes lenne, amely szerint a levonható hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban.

42. Másrészt a tagállamok arra vonatkozó jogát, hogy a hatodik irányelv 20. cikkében szabályozott, az adólevonások módosítására vonatkozó rendszerben meghatározzák a tárgyi eszközök fogalmát, nem fosztja meg hatékony érvényesülését¹, és nem is kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy az említett irányelv 19. cikkében szereplő „tárgyi eszközök” fogalmának az egész Európai Közösségben önálló és egységes tartalommal kell bírnia.

43. A hatodik irányelv 20. cikke az adóalanyt megillető adólevonások összegének kiszámítása során jelentkező pontatlanságok kijavítását teszi lehetővé. E cikket különösen abban az esetben alkalmazzák, ha az adóalany adóbevallásának benyújtása után megváltoznak az adólevonás meghatározása során eredetileg figyelembe vett tényezők.⁽⁶⁾ Ez az eset állhat elő például akkor, ha az olyan adóalany, amely az eszközt adóköteles tevékenysége folytatása érdekében szerzett meg, és az annak beszerzésekor felszámított HÉA teljes összegét levonta, a szóban forgó eszközt utólag részben vagy teljes mértékben adómentes tevékenység céljára használja.

44. Az eszközök felhasználásának fent említett módosítása tárgyi eszközök esetében valószínűbb, mivel rendeltetésük, hogy azokat az adóalany több éven át használja. A hatodik irányelv 20. cikke ezért hoz létre rájuk vonatkozóan különös módosítási rendszert.

45. Ennek megfelelően (2) bekezdésében kimondja, hogy az eredetileg elszámolt adólevonás módosítására ingó eszközök esetében ötéves, tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében pedig húszéves időtartam alatt kerülhet sor. Meghatározza e módosítás kiszámításának módját is. Ezenkívül (3) bekezdésében szabályozza azt az esetet, amikor az érintett tárgyi eszköz a módosítási időszak vége előtt kikerül az adóalany vagyonából, ekkor az éves módosításokat egyetlen módosítással váltja fel, vélelmezve, hogy a tárgyi eszközt a módosítási időszak lejártáig továbbra is használják.

46. A dán kormány érvelésének ismeretében feltételezhetjük, hogy az adólevonások módosítására vonatkozó – a hatodik irányelv 20. cikkének áttünetése céljából elfogadott – nemzeti jogszabályi rendelkezések értelmében az adóalany által vásárolt, gépjárművekhez hasonló eszközök tárgyi eszközöknek tekintendők. Az adólevonások módosítása során alkalmazandó fenti minősítést nem vonja kétségbe, ha az említett irányelv 19. cikkében meghatározott levonható arányosított adó kiszámítása során figyelembe veszik azt az árbevételt, amely a gépjárműveknek a bérbeadásuk lejártával történő szokásos értékesítéséből származik.

47. Az a körülmény ugyanis, hogy az adóalany szokásos tevékenysége keretében bérbeadás, majd azt követő értékesítés céljából megszerzett gépjárművek nem tartoznak a hatodik irányelv 19. cikkében szereplő „tárgyi eszközök” fogalmába, nem akadályozza annak, hogy a dán adóhatóságok módosítsák az adóalany által megszerzett gépjárműveket terhelő HÉA levonható hányadát, amennyiben kiderülne, hogy e gépjárműveket a vállalkozásban való jelenlétük során a megszerzésükkor tervezettekkel ellentétben többé nem teljes mértékben az adóköteles lízingbeadási tevékenység, hanem egy adómentes tevékenység céljára használják.

48. Másképpen megfogalmazva az, hogy a bérbeadás majd azt követő értékesítés céljára megszerzett gépjárművek nem tartoznak a hatodik irányelv 19. cikkében szereplő „tárgyi eszközök” fogalmába, nem befolyásolja azon gépjárműveknek az említett irányelv 20. cikke szerinti „tárgyi eszközöknek” való minősítését, amelyeknek a használati módja időközben megváltozott.

49. Végezetül elmondható, hogy az adóalany által bérbeadás majd azt követő értékesítés céljára megszerzett gépjárművek tekintetében az adólevonások módosításának kérdése alapvetően azért nem merül fel, mert ezeket a gépjárműveket az adóalany kizárólag adóköteles tevékenység céljára használta.

50. A fentiekből következik, hogy a levonások módosítására vonatkozó, a hatodik irányelv 20. cikkében leírt rendszert és a tagállamoknak a tárgyi eszközök fogalmának e rendszer keretében történő meghatározására való jogát nem veszélyezteti, hogy a „tárgyi eszközöknek” a hatodik irányelv 19. cikkében szereplő fogalmát az egész Közösségben önállóan és egységesen kell értelmezni.

51. Az sem tűnik számunkra ellentétesnek az általunk támogatott elemzéssel, hogy a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének utolsó mondatában biztosított lehetőség szerint, ha a tagállamok élnek az említett irányelv 20. cikke (5) bekezdésében szereplő lehetőséggel, akkor a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelembe vehetik a tárgyi eszközök megvalósítását.

52. Ez a rendelkezés eltérést tesz lehetővé attól a szabálytól, amely szerint a levonható arányosított adó kiszámítása során a tárgyi eszközök értékesítéséből származó árbevétel figyelmen kívül kell hagyni. Nem adhat lehetőséget azonban a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdése első és második mondata alkalmazási körének kiterjesztésére, amely kifejezetten megnevezi azokat az ügyleteket, amelyek bevételeit a levonható hányad kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni.

53. Végül a dán kormánytól eltérően úgy véljük, hogy a Bíróság által a második irányelv 17. cikkében szereplő „tárgyi eszközök” fogalmára vonatkozóan a fent említett Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben hozott ítéletben adott értelmezés a vizsgált kérdés megválaszolása szempontjából nem bír jelentőséggel.

54. Kétségtelen, hogy az említett értelmezés a hatodik irányelv 19. cikke vonatkozásában is érvényes lehet, tekintettel az említett rendelkezés és a második irányelv 17. cikke közötti kapcsolódási pontokra. A hivatkozott 17. cikk ugyanis úgy rendelkezett, hogy a tagállamoknak lehetőségük volt „kizárni [...] a tárgyi eszközöket” a második irányelv 11. cikkében szabályozott levonási rendszerből, amely szerint minden adóalanyra joga volt minden olyan termék és szolgáltatás után fizetett adó levonására, amelyet a vállalkozása szükségleteinek kielégítése céljából szerzett.

55. A második irányelv 17. cikke a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdéséhez hasonlóan tehát meghatározta azokat a feltételeket, amelyek megvalósulása esetén a HÉA-rendszernek az adóalannal szembeni semlegességét biztosító levonási mechanizmus alkalmazása során a tárgyi eszközöket figyelembe kell venni.⁽⁷⁾ Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy a tárgyi eszközök fogalmának értelmezése iránt a Bírósághoz intézett kérelem tárgya az említett Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben jelentősen eltért a jelen eljárás tárgyától.

56. Az említett ügyben a kérdést előterjesztő bíróságnak a második irányelv 17. cikke alapján elfogadott holland szabályozást kellett alkalmaznia, amelyben a Holland Királyság előírta, hogy a

„gazdálkodási eszközök” vásárlásakor fizetett HÉA?nak legfeljebb 67%-a vonható le. A holland kormány – ahogyan az említett jogszabály indokolásából is kit?nik – oly módon kívánta kizárni az adólevonási jog köréb?l a vállalkozás m?ködési céljaira felhasznált, csekély érték? felszereléseket is felöl? összes eszközt, hogy bevonta azokat a „vállalkozás gazdálkodási eszközei” fogalmába.

57. Mivel a Verbond van Nederlandse Ondernemingen úgy vélte, hogy a „vállalkozás gazdálkodási eszközei” említett fogalma szélesebb kör?, mint a második irányelv 17. cikkében szerepl? „tárgyi eszközök” fogalma, levonta a levélcsipesz és az üléseken való részvétel visszajelzésére használt válasz?levelez?lapok beszerzésekor fizetett HÉA?t.

58. Az el?terjeszt? bíróság tehát azzal a kérdéssel került szembe, hogy ezen eszközöket olyan tárgyi eszközöknek kell?e tekinteni, amelyeket az adólevonás szempontjából figyelmen kívül lehet hagyni. Ezért arra a kérdésre várt választ a Bíróságtól, hogy ezt a fogalmat olyan eszközökre kell?e érteni, amelyek beszerzési költségét nem folyó kiadásként, hanem több üzleti évre elosztva könyvelik el.

59. Ebben az összefüggésben a Bíróság azt a választ adta, hogy a tárgyi eszközök fogalma „olyan gazdasági tevékenység céljára használt eszközökre vonatkozik, amelyeket tartós jellegük és értékük különböztet meg, és ennek folytán beszerzési költségeiket nem folyó kiadásként könyvelik el, hanem azt több üzleti év során írják le”.(8) Szintén e vonatkozásban tette hozzá, hogy a tagállamok bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek azon követelmények tekintetében, amelyeket az eszközök tartóssága és értéke, valamint az értékcsökkenési leírás szabályai kapcsán ki kell elégíteni.(9)

60. A fent hivatkozott Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben hozott ítélet tehát annak meghatározását tette lehetővé a kérdést el?terjeszt? bíróság számára, hogy a kis érték? irodai felszerelések olyan tárgyi eszközöknek tekinthet?k?e, amelyek a második irányelv által szabályozott HÉA?levonás szempontjából figyelmen kívül hagyhatók. A Bíróságnak a fenti ítélet meghozatala során nem kellett kitérnie olyan eszközökre, amelyeket az alapeljáráshoz hasonlóan abból a célból vásároltak meg, hogy azokat egy meghatározott id?szakon át bérbeadják, majd a bérbeadás lejártával szokásszer?en értékesítsék.

61. Másképpen fogalmazva, még ha a Bíróság által az említett Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben hozott ítéletben meghatározott kritériumok alapján a vállalkozás által a gazdasági tevékenysége folytatása céljából vásárolt gépjárm?vek a hatodik irányelv 19. cikke értelmében tárgyi eszközöknek is min?sülnek, ezekb?l a kritériumokból nem lehet arra következtetni, hogy e gépjárm?veket a fentiek szerint kell min?síteni abban az esetben, ha a bérbeadás megsz?nésekor történ? értékesítésük az adóalany szokásos tevékenységének szerves részét képezi.

62. A fentiek alapján úgy véljük, hogy a tárgyi eszközök fogalmának a Bíróság által, az említett Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben hozott ítéletben adott értelmezése nem teszi lehetővé a Højesteret által feltett kérdés megválaszolását.

63. Mivel sem a hatodik irányelvben, sem az ítélkezési gyakorlatban nem található e tekintetben meghatározó iránymutatás, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az említett fogalom jelentését és hatályát a tárgyi eszközök fogalmát magában foglaló adólevonási rendszer szerkezetének és céljának figyelembevételével kell megállapítani az alapeljárás tárgyát képez? jogvita megoldása céljából.(10)

64. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv által létrehozott adólevonási mechanizmus a közös HÉA?rendszer semlegességének biztosítására irányul. Az említett rendszer célja, hogy az adóalany teljes mértékben mentesítse a HÉA?köteles tevékenységei keretében

megfizetett adó terhe alól.(11)

65. Arra az esetre, ha az adóalany termékeket és szolgáltatásokat szerez be annak érdekében, hogy azokat adóköteles tevékenységei és adómentes tevékenységei céljára egyaránt használja, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése és 19. cikke lehetővé teszi számára, hogy teljes mértékben levonja az említett termékek és szolgáltatások megszerzésekor megfizetett HÉA azon részét, amely megfelel az adóköteles tevékenységek céljára történő használat arányának.

66. Az arányosított adólevonási rendszernek a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésével és 19. cikkével való létrehozásakor a közösségi jogalkotó vélelmezte, hogy e vegyes rendeltetésű termékeknek és szolgáltatásoknak az adóköteles, illetve adómentes tevékenységek céljára történő használata az utóbbi két tevékenységkategóriára jutó árbevétel arányában oszlik meg.

67. A fentieknek megfelelően a hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdése meghatározza, hogy a szóban forgó termékek és szolgáltatások beszerzésekor felszámított HÉA levonható hányada olyan tört eredménye, amelynek számlálójában az adóköteles tevékenységek árbevétele, nevezőjében pedig a teljes árbevétel szerepel.

68. A fenti számítás során nyer tehát értelmet az „adóalany saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközök” értékesítéséből származó árbevételnek a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésében előírt figyelmen kívül hagyása. Az ilyen eszközök értékesítéséből származó bevételt azért nem lehet a fenti számításkor figyelembe venni, mert ezen értékesítés alapvetően kivételes, de legalábbis a szokásostól eltérő jelleget ölt. Következésképpen az említett értékesítés nem teszi szükségessé a vegyes rendeltetésű termékek és szolgáltatások olyan felhasználását, amely arányos lenne a megvalósulásából származó árbevétellel. Ezen árbevétel bevonása a levonható hányad kiszámításába tehát torzítaná a számítás eredményét, mivel az a továbbiakban nem tükrözné a vegyes használatra szánt termékek és szolgáltatások felhasználásának az adóköteles és az adómentes tevékenységek közötti megoszlását.

69. A fenti elemzést megerősíti a Régie Dauphinoise ügyben 1996. július 11-én hozott ítélet(12), amelyben a Bíróság kifejtette azon indokokat, amelyek alapján a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése is kimondja, hogy a levonható hányad kiszámításakor figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket. A Bíróság megítélése szerint amennyiben a levonható hányad kiszámításához használt tört nevezőjében az adóalany minden olyan pénzügyi ügyletből származó árbevételt figyelembe kellene venni, amely adóköteles tevékenységgel kapcsolatos, ez a levonható hányad kiszámításakor még abban az esetben is torzuláshoz vezetne, ha az említett árbevétel eléréséhez egyáltalán nem, vagy csak igen korlátozott mértékben vettek igénybe HÉA-köteles termékeket vagy szolgáltatásokat.

70. A tárgyi eszközök értékesítéséhez kapcsolódó árbevétel, valamint az eseti ügyletekből származó árbevétel figyelmen kívül hagyása tehát azzal indokolható, hogy ezek az ügyletek nem tartoznak az adóalany szokásos tevékenysége körébe.

71. Ahogyan azt az alapeljárásban a felperesek is hangsúlyozzák, a fenti érvelés világosan kifejtésre került a hatodik tanácsi irányelvről szóló, 1973. június 29-i bizottsági javaslat(13) indokolásában.

72. A hatodik irányelv 19. cikkében szereplő „tárgyi eszközök” fogalmába tehát nem tartozhatnak bele azok az eszközök, amelyek megszerzése, majd értékesítése az adóalany szokásos, HÉA-köteles tevékenysége körébe tartozik. Amennyiben ugyanis az említett beszerzés és értékesítés a fenti szokásos tevékenység részét képezi, ez feltételezi az adóalany által annak adóköteles tevékenységei céljára megszerzett termékek és szolgáltatások használatát. Ennek megfelelően a szóban forgó eszközök értékesítéséhez kapcsolódó árbevétel a levonható hányad

kiszámítása során figyelembe kell venni, hogy az tükrözhesse az adóalany szokásos tevékenységeit, és ily módon a vegyes használatú termékek és szolgáltatások adóköteles tevékenységekre történ? felhasználásának arányát. Ellenkez? esetben az adóalany nem juthatna hozzá e használati arány alapján az ?t megillet? HÉA?visszatérítéshez, és nem valósulna meg a közösségi HÉA?rendszer semlegességének célkit?zése sem.

73. A kérdést el?terjeszt? bíróság által az alapeljárásról nyújtott információkból kit?nik, hogy a bérbeadott gépjárm?vek beszerzését és értékesítését a társaság szokásos üzleti tevékenysége keretében végezték, továbbá az értékesítésb?l származó várható árbevétel figyelembe vették a bérleti díj meghatározása során. Ebb?l következik, hogy az említett gépjárm?vek értékesítése nem eseti jelleget öltött, hanem valóban szokásos és rendszeres tevékenységet képezett. Az Erhvervsfinans által 1998?ban értékesített gépjárm?vek száma – ahogyan arra a Bizottság is rámutatott – meger?síti ezt az elemzést.

74. E körülmények között nem t?nik kétségesnek, hogy a szóban forgó társaságnak többek között az üzleti helyiségekhez, az irodabútorokhoz, az informatikai eszközökhöz, a telefonhasználatához és a könyvvizsgálathoz kapcsolódó költségei az említett értékesítések megvalósulását is szolgálták. Indokoltnak látszik tehát, hogy az utóbbiakhoz kapcsolódó árbevétel figyelembe vegyék a levonható hányad kiszámítása során annak érdekében, hogy az adóalany ténylegesen mentesüljön a HÉA azon hányadának megfizetése alól, amely az említett adóköteles tevékenység folytatásához kapcsolódó általános költségeket terheli.

75. A fenti okokból a vizsgált kérdésre azt a választ javasoljuk, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdésében szerepl?, „az adóalany által a saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközök” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy abba nem tartoznak bele az olyan eszközök, amelyeket a lízingtársaság bérbeadás, majd a lízingszerz?dés lejártakor történ? értékesítés céljából szerez meg, ha az említett eszközöknek a bérbeadás megsz?nésekor történ? értékesítése e vállalkozás szokásos gazdasági tevékenysége körébe tartozik.

IV – Véggöveztetések

76. A fenti megállapításokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Højesteret el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésére a következ? választ adja:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 19. cikkének (2) bekezdésében szerepl?, az adóalany által a saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközök fogalmát úgy kell értelmezni, hogy abba nem tartoznak bele az olyan eszközök, amelyeket a lízingtársaság bérbeadás, majd a lízingszerz?dés lejártakor történ? értékesítés céljából szerez meg, ha az említett eszközöknek a bérbeadás megsz?nésekor történ? értékesítése e vállalkozás szokásos gazdasági tevékenysége körébe tartozik.”

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításáról szóló, 1977. május 17?i irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

3 – A továbbiakban: Erhvervsfinans.

4 – 51/76. sz. ügy (EBHT 1977., 113. o.).

5 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadórendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i tanácsi irányelv (HL 1967. 71, 1303. o.; a továbbiakban: második irányelv). Ezen irányelv 17. cikke szerint az átmeneti időszak alatt a tagállamok részben vagy teljes mértékben figyelmen kívül hagyhatták a tárgyi eszközöket az adólevonási jog szempontjából.

6 – A C-184/04. sz., Uudenkaupungin Kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3039. o.) 25. pontja.

7 – E tekintetben lásd még a C-63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-11087. o.) 55. pontját.

8 – 12. pont.

9 – 17. pont.

10 – Lásd különösen a C-321/02. sz. Harbs-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7101. o.) 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. A legutóbbi alkalmazásra lásd a C-174/06. sz. CO.GE.P-ügyben 2007. október 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-9359. o.) 30. pontját.

11 – A C-333/91. sz. Sofitam-ügyben 1993. június 22-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-3513. o.) 10. pontja.

12 – A C-306/94. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1996., I-3695. o.) 21. pontja.

13 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (Európai Közösségek Hírlevele, kiegészítés 11/73.). E javaslatban a 19. cikk (2) bekezdésének indokolása a következő volt:

„Az e bekezdésben említett ügyleteket azért kell kizárni az arányosított adó kiszámításából, hogy ne torzíthassák annak valódi értelmét, amennyiben azok nem tükrözik az adóalany üzleti tevékenységét. Ez az eset áll elő a tárgyi eszközök olyan értékesítése és olyan ingatlan- vagy pénzügyi ügyletek esetén, amelyekre csak eseti jelleggel kerül sor, tehát a vállalkozás teljes árbevételeéhez képest csak másodlagos vagy véletlenszerű szerepük van. Ezen ügyletek azonban csak abban az esetben kizártak, ha nem tartoznak az adóalany szokásos gazdasági tevékenysége körébe” (20. o.).