

Ideiglenes változat

MACIEJ SZPUNAR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. május 3.(1)

C?153/17. sz. ügy

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

kontra

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

(a Supreme Court of the United Kingdom [az Egyesült Királyság legfels?bb bírósága] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó?rendszer –2006/112/EK irányelv – 168. és 173. cikk – Az el?zetesen megfizetett adó levonása – Járm?vek lízingbeadására irányuló ügyletek – Adóköteles és adómentes ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások – Az adólevonási jog keletkezése és hatálya – Levonási hányad”

Bevezetés

1. Az alapügy felei közötti vita tárgya az alperes joga a részletvásárlási ügyleteihez (*hire purchase*) felhasznált termékek és szolgáltatások után el?zetesen megfizetett hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) levonására.(2)
2. E jogvita keretében úgy t?nik, mindkét fél kit?n? érveket hoz fel az álláspontja alátámasztására. Ugyanakkor az a benyomásom, hogy úgy bocsátkoztak ebbe a vitába, hogy nem látták: – egy ismert angol mondás szerint – elefánt van a porcelánboltban („*elephant in the room*”). Ez az elefánt a részletfizetési megállapodásoknak az Egyesült Királyságban történ? – véleményem szerint téves – adójogi min?sítése.
3. E tagállam jogi szabályozása értelmében ugyanis az ilyen szerz?déseket két külön ügyletként kell kezelni, az egyik egy járm? adóköteles értékesítése, a másik egy adómentes hitelügylet. Mivel a gépjárm?nek az ügyfél részére kiszámlázott ára nem haladhatja meg azt a pontos vételárat, amelyért a lízingbe adó az eladótól megvásárolta a járm?vet, az el?zetesen beszedett héa összegének is pontosan meg kell egyeznie az említett járm? után fizetend?, értékesítés címén teljes egészében levonható el?zetesen megfizetett héa összegével. Ezzel ellentétben a lízingbe adó költségeinek fennmaradó része, valamint az ?t megillet? haszonkulcs a hitelügyletb?l származó adómentes bevételnek min?sül. A kérdést el?terjeszt? bíróság ennélfogva

azon elztesen felszámított héalevonás részletszabályaira kérdez rá, amely a lízingbe adónak a járm? adóköteles értékesítésével kapcsolatosan viselt általános költségeit terheli, és amelyet végs? soron a hitelügyletb?l származó bevételb?l finanszíroznak, amelyhez, mivel adómentes, nem kapcsolódik elztesen felszámított héa.

4. Ugyanakkor szerintem nem lehet pontos választ adni erre a kérdésre anélkül, hogy foglalkozni kellene a részletvásárlásra irányuló megállapodások két külön ügyletre történ? bontásával, amellyel kapcsolatban komoly kétségeim állnak fenn aziránt, hogy összhangban áll-e az a héára vonatkozó uniós joggal.

Jogi háttér

Az uniós jog

5. A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) 1. cikke (2) bekezdésének els? és második albekezdése így rendelkezik:

„A közös HÉA?rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A HÉA?t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követ?en kell felszámítani”.

6. A 2006/112 irányelv 73. cikke ekként rendelkezik:

„A 74–77. cikkben[(4)] foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vev?t?, a szolgáltatás megrendelőjét?l vagy harmadik személyt?l az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat”.

7. Az említett irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

b) hitelnyújtás és ?közvetítés, valamint a hiteleknek a hitelez? által történ? kezelése;”.

8. A 2006/112 irányelv 168. cikke a) pontjának megfelelően:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéb?l levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA?t;”.

9. Végül, az említett Az irányelv 173. cikke (1) bekezdésének els? albekezdése értelmében:

„(1) Amennyiben az adóalany egyidej?leg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében a 168., 169. és 170. cikk értelmében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az elztesen

felszámított hea összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthet?.”

10. Az e rendelkezésben említett arány számítási módszereit („arányos levonás” néven) a 2006/112 irányelv 173. cikkének (2) bekezdése és a 174. cikke szabályozza.

Az Egyesült Királyság joga

11. A 2006/112 irányelvet az Egyesült Királyság jogába átültető rendelkezések többségét a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték?adóról szóló 1994. évi törvény) és a Value Added Tax Regulations 1995 (a hozzáadottérték?adóról szóló 1995. évi rendelet) tartalmazza. Az előzetesen felszámított hea levonásához való jogot a hozzáadottérték?adóról szóló 1994. évi törvény 26. cikke és a hozzáadottérték?adóról szóló 1995. évi rendelet 101. és 102. cikke szabályozza. Nevezetesen, a hozzáadottérték?adóról szóló 1995. évi rendelet 102. cikke lehetővé teszi, hogy a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (adó- és vámhatóság, Egyesült Királyság; a továbbiakban: adóhatóság) az adóköteles és az adómentes ügyleteket egyaránt megvalósító adóalanyokat érint? előzetesen felszámított hea levonási hányadának meghatározására egyedi módszert fogadjon el.

12. A hozzáadottérték?adóról szóló 1994. évi törvény 31. cikkének (1) bekezdése mentességet biztosít az e törvény 9. mellékletében felsorolt termékek és szolgáltatások értékesítése esetén. Az 5. csoport azokra a pénzügyi szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek között szerepel:

„2. El?leg vagy hitel nyújtása.

[...]

3. Egy részletvásárlási megállapodásban, egy feltételt?l függ? adásvételi szerz?désben vagy egy hitelfelvétellel történ? adásvételi szerz?désben rögzített, időben elosztott részletekben történ? visszafizetés ellenében nyújtott hitelszolgáltatás, amelynek elkülönült költségei a termékértékesítés címzettjének kerülnek kiszámlázásra, illetve közlésre.”

Egy, az ugyanezen melléklet 5. csoportjában található kiegészít? megjegyzés szerint:

„A 2. pont azt a hitelszolgáltatást foglalja magában, amelyet egy személy valamely termék vagy szolgáltatás általa történ? értékesítésével kapcsolatban nyújt, és amely szolgáltatásnak az elkülönült költségeit a szolgáltatásnyújtás vagy a termékértékesítés címzettje számára kiszámláz vagy közöl.”

13. A részletvásárlási szerz?dés feltételeit az Egyesült Királyságban a Consumer Credit Act 1974 (a fogyasztói hitelek?l szóló 1974. évi törvény) szabályozza. Az alapeljárás alperese szerint az Egyesült Királyság joga alapján a lízingbe adó a járm? részletvásárlási megállapodásában köteles külön a lízingbe vev? számára feltüntetni a járm?nek a lízingbe adó által ez utóbbi részére történ? megvásárlása után fizetett vételárat. Minden egyéb, az igénybevev? részére kiszámlázott összeget a hitelnyújtási szolgáltatás ellenértékének kell tekinteni.

Az alapügy tényállása, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14. A Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (a továbbiakban: VWFS) az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság, amely a Volkswagen AG német cégcsoport tagja. Tevékenysége többek között kiterjed az e cégcsoport márkáit viselő járművek magánszemélyek részére történ? értékesítésére irányuló részletvásárlási ügyletekre is.

15. Ennek keretében a VWFS többféle szerz?déstípust ajánl, amelyek eredményeként az

ügyfél megszerezheti a jármű tulajdonjogát, vagy amely révén az ügyfél egy adott időtartamban egyszerre csak használja ezt a járművet. A VWFS ahhoz, hogy ezt a részletvásárlási szolgáltatását teljesíteni tudja, járműveket vásárol a viszonteladóktól, amelyeket a továbbiakban a saját nevében eljárva az ügyfelek rendelkezésére bocsát, és ez utóbbiak részére kapcsolódó szolgáltatásokat is nyújt. Az ügyfél által a részletvásárlási megállapodás keretében fizetett ellenszolgáltatás két részből áll: a jármű vételárából, amely megegyezik a VWFS által a viszonteladónak fizetett árral, valamint a „finanszírozás díjából”, amely minden egyéb költséget és díjat magában foglal, és tartalmazza az árrést is.

16. A héa szempontjából ezeket a részletvásárlási megállapodásokat két külön ügyletként kezelik: egy adóköteles termékértékesítésként és egy adómentes hitelnújtási ügyletként. A termékértékesítés keretében kizárólag a járműnek a VWFS által megfizetett és az ügyfél részére kiszámlázott vételára tekinthető ellenértéknek. Ez az ár magában foglalja tehát a héát is, amelynek összege megegyezik a VWFS által a jármű megszerzése után elzárólagosan megfizetett héa összegével. Az ügyfél által megfizetendő egyéb összegek nem tartalmazzák a héát.

17. A VWFS által a jármű megszerzése után elzárólagosan megfizetett héa utólag teljes egészében levonható az ügyféltől beszabott héa összegéből. A VWFS és az adóhatóság közötti jogvita a VWFS általános költségei után elzárólagosan felszámított héa levonásához való jogról szól, olyan esetben, amikor az e költségekhez vezet termékeket és szolgáltatásokat a VWFS adóköteles ügyleteihez, vagyis járművek értékesítési ügyleteihez használták fel.

18. A VWFS szerint a járművek ügyfelek részére történő értékesítése és az ezen értékesítésekhez közvetlenül kapcsolódó szolgáltatások, többek között, termékeknek és szolgáltatásoknak az általános működési költségek egy részét eredményező megvásárlásának formájában szükségképpen megkövetelik bizonyos erőforrások felhasználását. A VWFS-nek tehát jogosultnak kell lennie arra, hogy az e termékek és szolgáltatások után elzárólagosan megfizetett héát az adóköteles ügyletei után az államkincstár részére megfizetendő héából levonhassa, vagy elegendő fizetendő héa hiányában azt visszatérítsék számára. A VWFS javasolt egy módszert a héából elzárólagosan levonható, az általános költségeit terhelő e rész kiszámítására. Ez a módszer az értékesítési ügyletek számán alapul, mivel valamennyi részletvásárlási szerződést két ügyletnek számolja, amelyből az egyik adóköteles. Az általános költségek egy része tehát a részletvásárlási megállapodáshoz kapcsolódó adóköteles ügylettel függ össze.

19. Az adóhatóság a maga részéről a héának a levonható általános költségekben fennálló aránya kiszámítására egy olyan módszert fogadott el, amely az adóköteles és az adómentes ügyletek értékére épül. Mivel a részletvásárlási megállapodáshoz kapcsolódó ügyletek értékének⁽⁵⁾ számításából ki kell zárni a járműnek az ügyfél részére kiszámlázott vételárát, a részletvásárlási megállapodáshoz kapcsolódó adóköteles ügyletek maradványértéke gyakorlatilag nulla,⁽⁶⁾ éppúgy mint a héának a levonható általános költségeken belüli aránya.

20. 2008. június 16-i és szeptember 30-i határozatával az adóhatóság a levonható héa e számítási módja alapján állapította meg a VWFS által fizetendő héát.

21. A VWFS e határozat ellen jogorvoslati kérelmet terjesztett a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) elé, amelynek a bíróság 2011. augusztus 18-i ítéletével helyt adott. Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be az Upper Tribunalhoz (Tax and Chancery Chamber) (a felsőbíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság). Ez a bíróság 2012. november 12-i ítéletében helyt adott a fellebbezésnek. A VWFS által a Court of Appeal (fellebbviteli bíróság, Egyesült Királyság) elé benyújtott fellebbezésnek ez utóbbi bíróság 2015. július 28-i ítéletével helyt adott.

22. A kérdést elterjesztő bíróság 2015. december 23-án engedélyezte az adóhatóság

részére, hogy fellebbezést nyújtson be, amely fellebbezést 2016. november 3-án tárgyalta. E vizsgálat keretében a Supreme Court of the United Kingdom (az Egyesült Királyság legfelsőbb bírósága) úgy határozott, hogy az elzette folyamatban lévő eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Rendelkezik-e az adóalany a (finanszírozás adómentes nyújtásából és a gépkocsik adóköteles értékesítéseiből álló) részletvásárlásoknak betudható általános költségekre felszámított hűa levonásához való joggal, amennyiben e költségeket az adóalany az adómentes finanszírozás árába beépítette?

2) Hogyan kell megfelelően értelmezni a 2000. június 8-ai Midland Bank ítélet Bank (C-98/98, EU:C:2000:300) 31. pontját, és közelebb-e az a kijelentést, amely szerint az általános költségek »az adóalany általános költségeinek részét képezik, és – mint ilyenek – a vállalkozás termékei árának alkotóelemei közé tartoznak«?

Pontosabban:

a) úgy kell-e értelmezni ezt a szövegrészt, hogy valamely tagállam a [2006/112] irányelv 173. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján elfogadott bármely különös módszer keretében köteles az egyes felszámított adókat minden esetben valamennyi ügyletnek betudni?

b) érvényes-e ez akkor is, ha a tényállás szerint az általános költségek nem épülnek be a vállalkozás adóköteles ügyleteinek árába?

3) Az, hogy az általános költségeket – legalábbis bizonyos részben – valójában gépkocsik adóköteles értékesítéséhez használták fel,

a) maga után vonja-e azt, hogy az e költségekre felszámított adó bizonyos részének levonhatónak kell lennie?

b) Érvényes-e ez akkor is, ha a tényállás szerint az általános költségek a gépkocsik adóköteles értékesítési árába nem épülnek be?

4) Fszabály szerint jogszer? lehet-e a gépkocsik adóköteles értékesítéseinek (vagy azok értékének) a [2006/112] irányelv 173. cikke (2) bekezdése c) pontján alapuló valamely különös módszer alkalmazása céljából történ? figyelmen kívül hagyása?"

23. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem 2017. március 27-én érkezett a Bírósághoz. A VWFS, az Egyesült Királyság kormánya és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. Ugyanezen felek a 2018. február 8-án tartott tárgyaláson is képviseltették magukat.

Elemzés

Elzetes megjegyzések

24. A kérdést elterjeszt? bíróság által a jelen ügyben feltett jogi kérdést a következ? módon lehet összefoglalni: egy jogalany, aki egyszerre valósít meg adóköteles ügyleteket és ezekhez szorosan kapcsolódó adómentes ügyleteket is, jogosult-e az adóköteleshez, valamint az adómentes ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások után elzetesen megfizetett hűa egy részének levonásához, annak ellenére, hogy az e termékek és szolgáltatások megszerzésének költségei egyáltalán nem épülnek be az adóköteles ügyletek árába, teljes egészében az adómentes ügyletek bevételei körébe tartoznak?

25. Ez a kérdés a héa rendszerének két alapelvét állítja egymással szembe: azt, amelyik szerint minden olyan ügylet, amely e rendszer hatálya alá tartozik, és nem kifejezetten adómentes, a gazdasági ciklus minden szakaszában adózni köteles, egészen az adóterhet teljes egészében viselő fogyasztó részére történő értékesítésig, valamint azt, amely szerint ezen adóztatásnak a fogyasztón kívül valamennyi gazdasági szereplő vonatkozásában teljes egészében semlegesnek kell lennie, vagyis e szereplőknek az adót a (termelés vagy a forgalmazás) azon szakaszában kell felszámítaniuk, amelyben közreműködnek, anélkül, hogy a gazdasági terhet viselniük kellene.

26. Így, a VWFS adóköteles ügyleteivel kapcsolatos, általa viselt általános költségekre vonatkozó héát általában az államkincstár részére meg kell fizetni. Ugyanakkor a VWFS-t mentesíteni kell e héa gazdasági terhetől. Úgy vélem, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló rendszerben nem lehet ezt az eredményt elérni. Így tehát a héa rendszerének egységességére vonatkozóan csak tökéletlen válasz adható.

27. Véleményem szerint ez az ellentmondás a 2006/112 rendelet részletvásárlási megállapodásokra vonatkozó rendelkezéseinek az Egyesült Királyság jogába történő téves átültetéséből és alkalmazásából adódik. Úgy vélem, hogy a héa rendszerének logikáján, e rendelkezések célján és a bíróság ítélkezési gyakorlatán alapuló számos érv ugyanis mind arra utal, hogy ezek a megállapodások olyan egységes ügyletek, amelyeket nem lehet a héa szempontjából eltérően kezelt külön ügyletekre bontani. A részletvásárlási ügyletek ilyen kettébontása sérti az adóalanyok számára biztosított adósemlegességet, az adóbevételek csökkenéséhez és a verseny torzulásához vezet.

28. A jelen indítványban tehát azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzésén túl foglalkozzon a részletvásárlási megállapodások adójogi bánásmódjával kapcsolatos problémával is.

29. Meggyőződésem, hogy ez az elemzés túllép a jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem keretein. Ugyanakkor az alapügy korlátain belül marad, mivel annak tárgya a VWFS által megvalósított részletvásárlási ügyletek adózása. Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez érdemi választ adjon. Ennek érdekében adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia a feltett kérdéseket. Továbbá, a Bíróság figyelembe vehet olyan uniós jogi normákat, amelyekre a nemzeti bíróság kérdésében nem hivatkozott.(7) Véleményem szerint a jelen ügyben ilyen megközelítésre van szükség.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

30. Emlékeztetül, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy azt a jogalanyt, akinek szolgáltatásai a héa alkalmazása szempontjából két eltérő ügyletre, egy adóköteles és egy adómentes ügyletre oszthatók oly módon, hogy az említett szolgáltatások általános költségeit teljes egészében beépítették az adómentes szolgáltatások árába, megilleti-e az ezen általános költségei után előzetesen felszámított héa részleges levonásának joga arra hivatkozással, hogy ezeket részben adóköteles ügyletekhez használták fel. Amint arra az előzetes észrevételeimben már rámutattam, ezt a kérdést a héa alapelveinek, az adóalanyokat megillető adósemlegesség és az adózás általánossága elvének figyelembevételével kell elemezni.

Az adósemlegesség és a levonáshoz való jog

31. A héa fogyasztási adó. Az adóalanyok az államkincstár számára szedik be és fizetik meg

az adót, ezért nem kell viselniük ennek gazdasági terhét, tekintve, hogy az teljes egészében a fogyasztót terheli. A hía adósemlegességét így lehet meghatározni. Ez a semlegesség két módon érhető el: az adóalany általi értékesítések vagy szolgáltatásnyújtás árának a héával történő növelésével (áthárított hía), vagy az ugyanezen adóalany által az adóköteles tevékenységeihez igénybe vett termékek vagy szolgáltatások árában már megfizetett hía levonásával (elzeteresen felszámított adó). Ezek a mechanizmusok a gyártás és az értékesítés (vagy a szolgáltatásnyújtás) valamennyi szakaszában megismétlődnek egészen a fogyasztóig, aki, mivel nem jogosult a levonásra, a teljes adóterhet viseli. Ha az adóalany nem jogosult az elzeteresen felszámított adó levonására, a lánc megszakad, és ez utóbbinak kell viselnie ennek a terhét. A valóságban leggyakrabban ez az adóalany rejtett módon beépíti a héát a saját szolgáltatásai és értékesítései árába. Így ez a termékek vagy a szolgáltatások értékébe beépített hía mesterségesen megnöveli a termelési vagy az értékesítési láncban később megjelenő termékek vagy szolgáltatások hozzáadottértékadóját, egy láncreakció (vagy az „adó megadóztatása”), olyan, más közvetett adónemeknél ismert jelenség indul be ugyanis, amelyet éppen a hía esetén el kell kerülni. A levonáshoz való jog hiánya tehát nemcsak a szóban forgó jogalany számára káros, hanem általánosabban valamennyi érintett adóalany számára, és az egész rendszer működésére is az. Ezt a negatív hatást, amely a mentességek esetén nem érvényesül, (8) a lehető leginkább el kell kerülni az adóköteles ügyleteknél.

32. Éppen ezért a Bíróság különös jelentőséget tulajdonít az adóalanyok adólevonási jogának. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerezett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő fizetendő vagy megfizetett héát, a közös héarendszer egyik alapelvét képezi. A hía minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó, ebből következik, hogy minden egyes ügyletet önmagában kell értékelni, az elzeteres vagy utólagos ügyleteket terhelő héától függetlenül. Az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak utóbb adóköteles tevékenységeihez kell felhasználnia, és e termékeket és szolgáltatásokat elb más adóalanynak kellett értékesítenie, illetve nyújtania. Amennyiben e két feltétel teljesül, az adóalany, f szabály szerint, jogosult az elzeteresen felszámított hía levonására. A gazdasági ügylet eredménye nem releváns a levonáshoz való jog tekintetében, feltéve hogy maga a tevékenység is héaköteles. Ennélfogva, ha az értékesítés ára alacsonyabb, mint az önköltség, a levonás nem korlátozható az ezen ár és a költség közötti eltérés arányára, akkor sem, ha az említett ár sokkal kisebb, mint az önköltség, kivéve ha ezen ár nem pusztán jelképes. (9)

33. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is kiderül, hogy a konkrét beszerzési ügyletnek f szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a hía levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a hía levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. Ugyanakkor a Bíróság elismerte, hogy az adóalany akkor is jogosult a hialevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a felmerült kiadások ezen adóalany általános kiadásainak részét képezik. Az ilyen kiadások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével. Ezzel szemben, ha az adóalany által beszerezett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a hía hatálya alá nem tartozó tevékenységhez használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az elzeteresen felszámított adó levonására. (10)

34. Az alapügyben tény, hogy a VWFS általános költségei körébe tartozó termékek és szolgáltatások egy részét e vállalkozás az adóköteles tevékenységeihez, vagyis a járműértékesítésekkel kapcsolatos ügyletekhez használta. Ez logikusnak tűnik, mivel ezeket az ügyleteket a VWFS közreműködése nélkül nem lehet lebonyolítani, tekintve, hogy e közreműködés bizonyos erőforrások alkalmazását követeli meg. Egyértelműnek tűnik tehát, hogy a VWFS-t megilleti az általános költségekre elzeteresen felszámított hía levonásának joga,

amennyiben ezeket a VWFS által megvalósított járműértékesítésekkel kapcsolatos ügyletekhez használták fel.

35. Ugyanakkor, mivel ezeket az általános költségeket nem az adóköteles szolgáltatások, hanem a hitelnyújtással kapcsolatos adómentes ügyletek árába építették be, a levonáshoz való jog az adózás általánosságának elvébe ütközik.

A levonáshoz való jog, a szolgáltatások árai és adózás általánossága

36. A 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének első és második albekezdése értelmében a hÉa egy általános adó. Valamennyi ügyletre kivethető, és az ügylet tárgyát képező termékek vagy szolgáltatások ára alapján kell kiszámítani. Ahhoz, hogy minden ügyletet az ára alapján számított adó terhelje, és hogy az előzetesen megfizetett adó egyúttal levonható legyen, ebbe az árba szükségképpen bele kell építeni a korábbi ügyletek árát. Egyébként amint azt a hÉairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése kifejezetten megállapítja, a hÉát „a különböző költségelemek”(11) által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani”.

37. Az adózás alól kizárólag azok az ügyletek mentesülnek,(12) amelyeket a 2006/112 irányelv rendelkezései mentesítenek. Ugyanakkor főszabály szerint az adómentes ügyletek nem jogosítanak fel a levonásra. Ez alól csak azok az ügyletek kivételek, amelyek határon átnyúló elemmel is rendelkeznek: a közösségen belüli értékesítések (amelyek azonban a megszerzés szerinti tagállamban adóznak), az exportálások, a nemzetközi szállításon belüli egyes ügyletek, a nemzetközi szervezetek vagy a követségek irányában megvalósított ügyletek stb. Ezzel szemben azon ügyletek számára, amelyek valamely tagállam területén mennek végbe, és nem kapcsolódnak a nemzetközi kereskedelemhez, a 2006/112 irányelv nem biztosít levonással járó mentességet, kivéve azoknak a mentességeknek az ideiglenes fenntartását, amelyek ezen irányelv 109–129. cikke értelmében a különböző tagállamokban már hatályban voltak.

38. Jóllehet a Bíróság nem határozta meg kifejezetten a levonási jog feltételeként, hogy az adóalany adóköteles tevékenységeihez felhasznált termékek és szolgáltatások árának szerepelnie kell a levonásra jogosító ügylet árának alkotóelemei között, ennek oka az, hogy ez a követelmény szükségképpen következik a hÉa rendszerének logikájából.

39. A Bíróság ezt a követelményt magától értetődőként kezeli, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság helyesen megjegyezte az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésében. Így, az ítélkezési gyakorlat szerint a beszerzett termékeket vagy igénybe vett szolgáltatásokat terhelő hÉa levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik.(13) Ugyanez a helyzet akkor, ha a felmerült kiadások ezen adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei.(14)

40. Természetesen a gazdasági tevékenységek világában az árak bizonyos sajátos helyzetekben olykor nem fedik le az összes költséget. Ezek a helyzetek nem lehetnek általánosak, mivel a tevékenység nem térülne meg. Azonban elég gyakori, hogy – többek között a tevékenység megkezdésekor – a vállalkozás az eladások összegét meghaladó befektetéseket végez. Így jogosulttá válik az e befektetések után elztesen felszámított hea levonására és visszatérítésére, azonban ezt követen a visszatérítésre kiterjed a vállalkozás jvbeni ügyletei után fizetend? hea. Egy vállalkozás a gazdasági élettartama végén szintén a beszerzési ár alatti értéken értékesítheti a vagyontárgyait, például egy felszámolási eljárásban. Ez mindenképpen ideiglenes helyzetet eredményez. Egy nonprofit adóalany, mint például egy önkormányzat, több okból értékesíthet egy terméket a beszerzési ára alatti értéken.(15) Ezekben a helyzetekben a Bíróság teljes egészében elismeri az adóalany adólevonási jogát.(16)

41. Azonban nem lehet ezekhez a helyzetekhez hasonlítani a jelen ügyben fennálló helyzetet, ahol vegyes tevékenység? adóalany a tagállama bels? jogának rendelkezéseivel összhangban adóköteles tevékenységek költségeit rendszeresen és folyamatosan adómentes tevékenységéb?l származó bevételéb?l finanszírozza. Ha egy ilyen esetben elismerésre kerülne a levonáshoz való jog, ez ahhoz vezetne, hogy az adóalany, s?t egy teljes tevékenységi kör támogatáshoz jutna az elztesen felszámított, f?szabály szerint levonható, azonban a megfizetett hea hiányában a gyakorlatban nem levonható hea rendszeres visszatérítése révén.

42. Ebben a kérdésben nem osztom a VWFS által az észrevételeiben kifejtett elgondolást, mely szerint az államkincstárt nem érte semmiféle pénzügyi veszteség, mivel a vitatott elztesen felszámított héát a VWFS megfizeti, és az eladók bevallják. A hea megfizetése és bevallása ugyanis, mivel az adójogi rendelkezések szerint kötelez?, megtörtént. A hea mechanizmusa valóban elég bonyolult, tekintve, hogy alkalmazása az adóalanyok és az adóhatóság közötti oda?vissza csereberéhez hasonlít, de a végén az államkincstárnál általában pozitív mérlegnek kell kijönnie: ez az egész adózás sajátossága. Ennélfogva, ha vissza kell fizetnie azt az elztesen felszámított héát, amelyet megfizetend? hea nem ellensúlyoz, egyértelm?en viselnie kell az adóbevételek csökkenéseként jelentkez? veszteséget.

43. A Bizottság észrevételeiben igyekszik kifejteni a VWFS helyzetét, és javasolja annak megállapítását, hogy ez utóbbi veszteséges termékértékesítéseket valósít meg, amit egy cégcsoport tagjaként megengedhet magának, mivel e csoport kompenzálni tudja a veszteséget. Így a Bizottság szerint a VWFS az általános költségeinek a járm?értékesítésekkel összefügg? részét beépíti az említett értékesítések árába, ami a Bíróság fent hivatkozott(17) ítélezési gyakorlatának megfelel?en jogosulttá teszi az általános költségek e része után elztesen felszámított hea levonására.

44. Ez az er?ltetett javaslat két okból sem releváns.

45. El?ször is ez a javaslat ellentmond az Egyesült Királyságnak az alapügy felei által ismertetett jogalkotásával, amely el?írja, hogy az ügyfél részére a járm? vételáraként csak e járm? lízingbe adó általi megvásárlásának pontos vételárát lehet kiszámlázni, minden további költség nélkül. A lízingbe adó tehát nem építhet be szabadon a vételárba további összegeket, még akkor sem, ha ezzel egyidej?leg a járm? árát a beszerzési ár alá csökkenti. Ezen el?írás célja az ügyfél pontos tájékoztatása, és ez nem érhet? el, ha a lízingbe adó megváltoztatja a járm? beszerzési árát.

46. Másodszor, a Bizottság javaslata a tényeket illet?en pontatlan. Az ugyanis megállapítható az alapeljárásban, hogy a VWFS értékesítései nem veszteségesek, viszont az értékesítéssel összefügg? általános költségeket az adómentes hitelnyújtás – amelynek ellenértékében ezek az általános költségek szerepelnek – bevételéb?l finanszírozza. Az, hogy a VWFS egy cégcsoport

tagja, semmilyen hatással sincs a lízingszolgáltatások jövedelmezőségére.

47. Végül úgy tűnik, hogy ha elismernénk a VWFS jogosultságát az elzeteresen felszámított h a levonására az adómentes ügyletek bevtel b l finanszírozott általános k lt segek után, az egyenértékű lenne azzal, hogy ezekre az ügyletekre az elzeteresen megfizetett adó visszat rt s vel járó részleges adómentesség vonatkozna, ami ellentétes a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének első albekezdésével.

Az e részből levont következtetés

48. Egyfelől kétségtelen, hogy a VWFS az általános k lt segei részét képező termékek és szolgáltatások egy részét adóköteles ügyletekhez használta fel,  gy jogosult az ezek beszerzése után elzeteresen felszámított h a levonására. Másfelől, ez a levonási jog a h a rendszerének egyéb alapelveibe ütközik.  gy vélem tehát, hogy nem lehet megfelelő megoldást találni az elzeteres döntéshozatal iránti kérésekben felvetett problémára a részletvásárlási megállapodások vonatkozásában az Egyesült Királyság jogában fenntartott adóügyi bánásmódnak a 2006/112 irányelv szemszögéből történő közelebbi elemzése nélkül.

A részletvásárlási megállapodásoknak a h a vonatkozásában történő minősítése

49. Az uniós jognak a héára vonatkozó rendelkezéseit a Bíróság már számos alkalommal értelmezte a részletvásárlási vagy a bérleti megállapodásokkal összefüggésben. Azonban legtöbbször olyan esetek l volt szó, ahol azt kellett meghatározni, hogy egy ilyen megállapodás termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak min s l e. Abban a kérdésben, hogy egy ilyen megállapodás egy vagy több külön ügyletből áll, elsősorban a Bíróságnak az összetett ügyletekre vonatkozó  t lkezt si gyakorlatára kell hivatkozni.

A Bíróságnak az összetett ügyletekre vonatkozó  t lkezt si gyakorlata

50. A 2006/112 irányelv nem tartalmaz külön szabályt az összetett ügyletekre.  pp ellenkezőleg, a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből az következik, hogy f szab ly szerint valamennyi ügyletet elkülönült és független ügyletként kell kezelni. Ugyanakkor a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló szolgáltatásnyújtást a héarendszer m k d k pess ge nek megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani.(18) A h a rendszerének ilyen torzulása m g súlyosabb, ha az összetett ügylet egyik eleme adómentes, mint a jelen ügyben is.

51.  gy, a Bíróság az állandó  t lkezt si gyakorlata szerint arra a következtetésre jutott, hogy egyes esetekben több,  lakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyeket k l n k l n nyújthatnak, és ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Egységet képező ügyletnek tekinth  különösen az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne. Annak meghatározása érdekében, hogy valamely több szolgáltatásból álló ügylet a h a szempontjából egyetlen egységet képező ügyletnek min s l e, a Bíróság figyelembe veszi ezen ügylet gazdasági célját és a szolgáltatások címzettjeinek érdekét .(19)

52. Egyébként az a körülmény, hogy egyetlen árat számláztak vagy szerződéses úton különálló árakról rendelkeztek, nem döntő jelentőségű annak meghatározása érdekében, hogy két vagy több elkülönülő és független ügylet, vagy pedig egyetlen gazdasági ügylet létezésére kell-e következtetni. Az ügyletet tehát egységes ügyletnek lehet tekinteni, még akkor is, ha az ügylet egyes alkotóelemeinek különálló díjait kiszámlázták az ügyleteknek.(20)

53. Így annak megállapítása érdekében, hogy egy szolgáltatás egységes összetett ügylet vagy több különböző ügyletet valósítja-e meg, azt kell meghatározni, hogy ennek a szolgáltatásnak az egyes elemei önálló gazdasági célként jelennek-e meg az ügyletek számára, vagy ezen elemek jelentősége csak a teljes összetett szolgáltatás vonatkozásában áll fenn.(21)

54. Végül, noha a nemzeti bíróságok feladata annak megállapítása, hogy az adóalany egyetlen, egységes szolgáltatást nyújt-e az adott ügyben, valamint az, hogy e tekintetben érdemben elvégezzék a tények értékelését, viszont a Bíróság köteles tájékoztatni a nemzeti bíróságokat az uniós jog alá tartozó valamennyi olyan értelmezési szempontról, amely a bíróságok által tárgyalt ügyek eldöntéséhez hasznos lehet.(22)

55. Az Egyesült Királyság kormánya és a Bizottság által az eljárási irataikban tett kijelentésekkel ellentétben úgy vélem, hogy az olyan részletvásárlási megállapodásokat, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, a fent idézett ítélkezési gyakorlat alapján egyetlen egységes ügyleteknek kell tekinteni, amelyek felbontása csak mesterséges lehet.

56. Ugyanis sem egy hitel felvétele, sem egy jármű megvásárlása vagy bérbevétele nem jelenik meg önálló célként a részletvásárlási megállapodás lízingbe vevője számára. Ennek a félnek a célja a jármű olyan feltételekkel történő használata, amelyek kifejezetten a részletvásárlási megállapodásra jellemzőek, és a jármű megszerzésére irányuló egyetlen más szerzési módnak sem sajátjai. Így egyfelől a lízingbe vevő olyan új járművet kap, amely az általa meghatározott jellemzőkkel bír, mivel a lízingbe adó az adott ügyfél szükségleteinek megfelelő járművet vásárolja meg. A lízingbe vevő ezután önállóan és kizárólagosan (néhány kisebb korlátozástól eltekintve) rendelkezik a járművel, és egyébként fűszabály szerint lehetősége van arra, hogy a megállapodás lejáratakor megszerezze e jármű tulajdonjogát. Ezek a jellegzetességek különböztetik meg a részletvásárlást az egyszerű bérlettől. Másfelől a lízingbe vevő nem köteles megelégedni a jármű teljes vételárát, mivel a fizetés részletekben történik. Nem kell viselnie a jármű tulajdonjogához kapcsolódó olyan gazdasági kockázatokat sem, mint amilyen a meghibásodás, a baleset, vagy annak kockázata, hogy gazdasági élettartama végén rendelkezni kell a járműről, mivel ezeket a lízingbe adó viseli. Végül, a lízingbe vevő gyakran olyan járulékos szolgáltatásokra is jogosult, mint a jármű karbantartása. Egy részletvásárlási megállapodás tehát a lízingbe vevő szempontjából is különbözik a jármű egyszerű megvásárlásától.

57. Nem értek tehát egyet a Bizottsággal abban, hogy a részletvásárlási megállapodás egyenértékű a jármű hitel igénybevételeével történő megvásárlásával, ami annak a megállapításához vezet, hogy ezt a megállapodást két különböző ügyletnek, hitelnújtásnak és járműértékesítésnek kell tekinteni. Egy jármű megszerzése valóban többféle módon történhet, ideértve a bankhitel felvételét is.

58. Ugyanakkor, először is, nem azonos felekről van szó, mivel a VWFS a saját észrevételeiben közölt adatok szerint kizárólag részletvásárlási megállapodásokkal értékesíti a járműveket, és e járművek megszerzéséhez csak az ilyen megállapodások keretében biztosít finanszírozást. A lízingbe vevőnek tehát először egy hitelintézményt kellene megkeresnie, majd egy gépjárműviszonteladót.

59. Másodszor, amint ebben a kérdésben a Bíróság már határozott, egy ügylet összetett jellegének megállapítása szempontjából nem meghatározó az a tény, hogy bizonyos szolgáltatásokat f?szabály szerint harmadik személy is nyújthat. Valamely egységes szolgáltatás elemeinek tekintetében az a lehetőség, hogy ezeket más körülmények között külön?külön is nyújthatják, nem érinti az összetett egységes ügylet fogalmát.(23)

60. Harmadszor, egy járm? tulajdonjogának bankhitelb?l vagy anélkül történ? megszerzése nem nyújtja ugyanazokat a – több szempontból is el?nyösebb – feltételeket a járm? használata során, mint egy, a jelen indítvány 56. pontjában leírt részletvásárlási megállapodás.

61. Végül negyedszer, a Bíróság legújabb ítélezési gyakorlata(24) szerint, és az Egyesült Királyság által a Bíróságnak a jelen ügyben el?terjesztett kérdéseire adott válaszaiban kifejtett állításoknak megfelelően a részletvásárlási megállapodásnak a VWFS által kínált egyes típusait nem termékértékesítésként, hanem olyan szolgáltatásként kell kezelni, amely még leginkább az egyszer? bérlethez hasonlít. Márpedig a kettébontás logikája szerint minden egyes bérleti ügyletet úgy lehet kezelni, mint amely hitelnyújtási szolgáltatást is magában foglal, amennyiben a bér? által fizetett bérleti díj alapesetben nemcsak a bérlet tárgyának értékcsökkenését, hanem a tulajdonos egyéb költségeit, köztük az esetleges finanszírozási költségeket is magában foglalja.

62. Nem értek egyet a Bizottság azon aggodalmával sem, amely szerint az, hogy egy megállapodás egységes és adóköteles részletvásárlási ügyletnek min?sül, a hitelnyújtási ügyletekhez képest egyenl?tlen bánásmódhoz vezethet, mivel ez utóbbiak adómentesek. A héamentes pénzügyi szolgáltatások szolgáltatói ugyanis nincsenek ugyanabban a helyzetben, mint a járm?veket részletvásárlási megállapodás keretében rendelkezésre bocsátó eladók.(25) E szolgáltatók adózása tehát nem sérti az adósemlegesség elvét, épp ellenkez?leg, mivel az adót megfizet? adóalanyok élhetnek a levonás jogával.(26)

63. Azt a következtetést, amely szerint egy részletvásárlási megállapodást nem két külön ügyletnek, hanem egyetlen egységes ügyletnek kell tekinteni, meger?síti a Bíróságnak a finanszírozással fedezett értékesítési ügyletekre vonatkozó ítélezési gyakorlata.

A finanszírozással fedezett értékesítési ügyletekre vonatkozó ítélezési gyakorlat

64. Amint arra az Egyesült Királyság rámutatott, való igaz, hogy a Bíróság egy földterület megvásárlására és egy ingatlan felépítésére irányuló szerz?désr?l szóló ügyben úgy határozott, hogy egy termék vagy szolgáltatás eladója, aki halasztott fizetést enged az ügyfelének, a héaszabályok értelmében a kamatok alkalmazásával lényegében adómentes hitelt nyújt.(27) Ez az értelmezés az eladótól (a kifizetés elhalasztásával) hitelhez jutó vásárló és a bankhitelt felvev? vásárló közötti egyenl? bánásmód követelményén alapul.(28)

65. Egy ilyen egyenl?tlen bánásmód kockázata azonban nem t?nik megalapozottnak az olyan részletvásárlási megállapodások esetében, mint amilyenek az alapügy tárgyai. Állandó (a finanszírozott termék értékének százalékban meghatározott) finanszírozási költségek mellett ugyanis, a szorzás összeadáshoz képest széttagolható jellege szabályának megfelelően a vev? által fizetend? vételár megegyezik azzal az összeggel, amellyel adómentes kölcsön formájában finanszírozza a termék héával növelt érték? megvásárlását, vagy azzal, amikor kifizeti a termék héa nélküli árát, a finanszírozás díját, és a héa a teljes vételár után fizetend?.(29) A Bíróság érvelése az említett ügyben tehát véleményem szerint közvetlenül nem ültethet? át a jelen ügyben.

66. Ráadásul az ítélezési gyakorlat jelent?s fejl?désemént keresztül az említett ítélet óta. Két ítéletet tartok különösen relevánsnak.

67. Az első a Stock'94 ítélet.(30) Ebben az ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy „az olyan [...] ügylet, amely elírja, hogy valamely gazdasági szereplő termékeket értékesítsen valamely mezőgazdasági termelőnek, és a részére e termékek megvásárlására szánt kölcsönt nyújtson, [a 2006/112 irányelv] szempontjából egyetlen egységet képező ügyletnek minősül, amelyben a termékek értékesítése a szolgáltatás. Az említett egységet képező ügylet adóalapját képezi mind az említett termékek ára, mind pedig a mezőgazdasági termelőnek nyújtott kölcsön után fizetett kamat”(31). Ezen ügy tárgya mezőgazdasági együttműködésre irányuló jogviszony, amelyben egy gazdasági szereplő hitelt nyújtott mezőgazdasági termelő részére, amelyet ez utóbbiak kizárólag vetőmagok és egyéb termelői eszközök e gazdasági szereplőtől való megvásárlására használhattak fel. A termelő a megvásárolt termékek árán felül megfizették az igénybe vett hitel kamatait is. Az alapügyhöz hasonlóan tehát arról a kérdésről volt szó, hogy ez a szolgáltatás két külön ügyletből, egy adóköteles termékértékesítésből és egy adómentes hitelnyújtásból áll-e, vagy egyetlen összetett ügyletből.

68. A Bíróság először megállapította, hogy a kölcsönök nyújtása nem minősül olyan szolgáltatásnak, amelyhez a termelőnek önálló érdeke fűződik, mivel e pénzügyi források nem voltak szabadon felhasználhatók; másodszor, mivel a szóban forgó gazdasági szereplő nem volt jogosult arra, hogy hitelintézetként járjon el, nem nyújthatott kölcsönt a termelő részére annak kikötése nélkül, hogy e kölcsönt e gazdasági szereplőtől történő forgóeszköz-vásárlásra kell fordítani(32) és harmadszor, a termékértékesítésnek és a kölcsönnek ugyanaz a gazdasági célja.(33) Ilyen körülmények között a teljes szolgáltatás a Bíróság szerint a hía szempontjából egyetlen egységes ügyletnek minősül.

69. A Bizottság a tárgyaláson feltett egyik kérdésre válaszul rámutatott, hogy ez az ítélet „szokatlan” tekinthető. Azonban én semmi szokatlant nem találok benne: csupán arról van szó, hogy a Bíróság a szóban forgó jogviszony valós jellegének meghatározásához e jogviszony funkcionális megközelítését fogadta el.

70. Márpedig, ha a Bíróság így dönthetett egy olyan helyzetben, amelyben a termékértékesítés mellett valós pénzügyi forgalom állt fenn az eladó és a vásárló között, még inkább így kell határoznia egy olyan részletvásárlási megállapodásról szóló ügyben, ahol az egyetlen „forgalmat” a jármű értékesítése jelenti, és amelyben a lízingbe vevő saját pénzéből fizeti meg ennek árát. Így a fent említett ítélettel való analógia útján az alapügyben szereplő részletvásárlási megállapodásban nincs olyan hitelnyújtás, amelyhez a jármű értékesítésétől független önálló érdek fűződik, a lízingbe adó csak a részletvásárlási megállapodás keretében kínál finanszírozást, és e megállapodás valamennyi eleme ugyanazt a gazdasági célt szolgálja, vagyis a jármű használatát a részletvásárlási megállapodás sajátos feltételei között. A Bíróság érvelése, amelyet a Stock'94 ítéletben fejtett ki, tehát teljes egészében átültethető a jelen ügyben.

71. A második ítélet a Part Service ítélet,(34) amely részletvásárlási megállapodásokról és azok külön ügyletekre történő még közvetlenebb felbontásáról szól. Ebben az ügyben olyan lízingszerződések voltak szó, amelyeket több ügyletre osztottak fel, és így a lízingbe adó a lízingbe vevőtől egy adóköteles ügylet címén lényegében ugyanazt az összeget kapta meg, mint a járműnek az eladótól történő vásárlásakor kikötött vételára volt. A jármű vételárának ezen felüli részét a lízingbe vevő adómentes ügyletek, biztosítás és biztosíték címén egy másik gazdasági szereplő részére fizette meg, amely ugyanabba a célcsoportba tartozott, mint a lízingbe adó. Ezeket az összegeket ezt követően visszafizették a lízingbe adónak. Az olasz adóhatóság megállapította, hogy az érdekelt felek által kötött különböző megállapodások, még ha külön szerződésekben szerepelnek is, együttesen egyetlen szerződést alkotnak, amely három fél között jött létre. Szerinte a felhasználó által a lízing ellenértékéért fizetett összeget az adóalap csökkentése érdekében mesterségesen felosztották, míg a lízingbeadó feladatát ez utóbbi és egy

gazdasági szereplő között osztották meg.(35)

72. A Bíróság a szóban forgó megállapodásokat az összetett megállapodásokra vonatkozó ítélkezési gyakorlata alapján elemezte.(36) Többek között megállapította, hogy a szóban forgó ügyleteket a következő ismérvek jellemzik:

- A lízingügyletben részt vevő két társaság ugyanahhoz a csoporthoz tartozik;
- maga a lízingtársaság szolgáltatása megosztásra került, mivel a lízingszerződés lényegi elemét alkotó finanszírozással más társaságot bíztak meg, és azt szétbontották hitelnyújtási, biztosítási és közvetítési szolgáltatásokra;
- a lízingtársaság szolgáltatása ily módon a jármű bérbeadására korlátozódik;
- a szolgáltatás igénybevevője által fizetett díjak teljes összege alig haladja meg az eszköz beszerzésének költségét;
- ez a szolgáltatás önmagában vizsgálva mindezek eredményeképpen nem mutat gazdaságilag jövedelmező jelleget, amely azzal jár, hogy a vállalkozás gazdasági életképessége önmagában a szolgáltatás igénybevevőivel kötött szerződések útján nem biztosítható;
- a lízingtársaság a lízingügylet ellenértékét csak a szolgáltatás igénybevevője által folyósított díjak és az ugyanahhoz a csoporthoz tartozó másik társaság által folyósított összegek halmozódásának köszönhetően szedi be.(37)

73. A Bíróság ezt követően ezt a gyakorlatot a hatodik irányelv(38) 11. cikke A. része (1) bekezdésének céljával, nevezetesen a vevő vagy a szolgáltatás címzettje által fizetett teljes ellenérték megadóztatásával ellentétesnek minősítette. Mivel ugyanis a gépjárművek lízingszerződés alapján történő lízingbe adása a hatodik irányelv 6. cikke értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül,(39) az ilyen ügylet általában héaköteles, és a hēa alapját a hatodik irányelv 11. cikke A. részének (1) bekezdése szerint kell meghatározni. Így a remélt eredmény a lízingtársasággal szerződő társaságra bízott szolgáltatásoknak a hatodik irányelv 13. cikke B. részének a) és d) pontja(40) szerinti adómentességéhez kötődő adóelőny megszerzése volt.(41)

74. A Part Service ügyben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést a joggal való visszaéléssel összefüggésben tették fel, így a Bíróság nem adott kategorikus választ, a kérdést előterjesztő bíróságra hagyta az esetleges visszaélésszerű célok értékelését. Az alapügyben a VWFS-t nem lehet visszaéléssel vádolni, mivel az Egyesült Királyság nyilvánvalóan megengedi, sőt előírja a részletvásárlási megállapodás szétbontását. Mindazonáltal egy ilyen gyakorlatnak a Bíróság által a Part Service ítélet(42) 57. pontjában kifejtett elemzése tökéletesen megfelel a jelen ügyben tárgyalt helyzetnek, azzal a különbséggel, hogy a jelen ügyben nem két szolgáltatóról és két szerződésről van szó, hanem egyetlen szolgáltató egyetlen szerződéséről, így a szétbontásra csak akkor kerül sor, amikor a bérlet díját a lízingbe vevővel ismertetik. E szétbontás mesterséges jellege még szembetűnőbb.

75. A fenti pontban hivatkozott ítéletből származó információk véleményem szerint az alapügy körülményei között is teljes mértékben aktuálisak. Az, hogy az Egyesült Királyság joga alapján megengedett vagy elvárt gyakorlatról van szó, nem változtat ezen a megállapításon. A Bíróság ugyanis valamely gyakorlatnak nem valamely tagállam nemzeti jogának, hanem az uniós jog rendelkezéseinek való megfelelését értékeli. Mivel ennek megfelelően megállapította, hogy egy lízingszerződésnek több külön ügyletre történő felbontása a mentesség formájában nyújtott tisztességtelen előny miatt ellentétes az ügyletekért kapott teljes ellenérték adókötelességének

elvével, ezt a megállapítást mind a jogalanyok visszaélés szer? magatartására, mind az ilyen felbontást el?író nemzeti jogi rendelkezésekre alkalmazni kell.

76. Gondolatmenetem e részének lezárásaként megállapítom, hogy már az összetett szolgáltatásokkal, köztük a lízingszerz?désekkel kapcsolatos adóügyi bánásmódra vonatkozó fenti ítélkezési gyakorlat elemzése elegend? annak megállapítására, hogy az alapügyben a részletvásárlási megállapodások adóköteles termékértékesítési ügyletekre és adómentes hitelnyújtásra irányuló ügyletekre történ?, az Egyesült Királyság joga szerint elfogadott vagy megkövetelt felbontása a Bíróság értelmezése szerint ellentétes a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel.

77. Ezeknek a megállapodásoknak az ilyen kezelése szintén ellentétesnek t?nik a hitelügyletek adómentességének a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott céljával és a kivételek megszorító értelmezésére vonatkozó elvvel.

A hitelügyletek adómentességének célja

78. A héarendszer alapja a valamennyi terméknek és szolgáltatásnak, a termelés és a forgalmazás (vagy a szolgáltatásnyújtás) minden szakaszában megvalósuló általános adóztatása. A héa ugyanakkor fogyasztási adó, ami azt jelenti, hogy az adó gazdasági terhét a fogyasztási szakaszban kell viselni. E terhet viselését tehát a gazdasági ciklus valamennyi szakaszában a következ? szakaszra halasztják, egészen a fogyasztási szakaszig. Az el?zetesen felszámított adó levonásának mechanizmusa révén az adóterhet halmozódása kizárólag az egyes szakaszokban hozzáadott értékekre vonatkozik, az adó a gazdasági szerepl?k számára semleges marad.

79. Minden egyes adómentesség megszakítja ezt a láncot, mivel korlátozza az adózási mechanizmus megfelel? m?ködését, és a semlegesség megsértésével torzíja a versenyt. Ugyanis, ha egy termék vagy egy szolgáltatás adómentes, az el?zetesen felszámított adót a megfizetend? adó hiányában nem lehet levonni. Egy adómentes gazdasági szerepl?t tehát fogyasztóként kell kezelni, és ez utóbbinak magának kell viselnie az adóterhet. Ennélfogva valamennyi, a héával kapcsolatos mentességet megszorítóan kell értelmezni, vagyis oly módon, amely a céljuk vagy a bevezetésük indoka szempontjából szükséges minimumra korlátozza a mentességeket.(43)

80. A 2006/112 irányelv preambulumbekkezdései nem adnak magyarázatot azokra az okokra, amelyek az európai uniós jogalkotót a pénzügyi szolgáltatások, nevezetesen a hitelnyújtási szolgáltatások mentesítésére késztették. Ez a mentesség ugyanakkor a héát bevezet? legtöbb tagállamban megtalálható. A jogirodalomban általánosan elfogadott, hogy ezeket a kizárólag pénzügyi m?veletekre irányuló szolgáltatásokat nehéz megadóztatni, tekintve az adóalap meghatározásának nehézségét.(44)

81. Ezek a nehézségek nem állnak fenn a részletvásárlási megállapodások esetében. Az ilyen típusú szerz?désekben egyfel?l szerepel egy jól meghatározott szolgáltatás, amely a szerz?dés tárgyát képez? termék rendelkezésre bocsátásából és e termék tulajdonjoga esetleges megszerzésének lehet?ségéb?l áll, másfel?l egy bérleti díjából és esetleges kiegészít? kifizetésekb?l álló pénzbeli ellenszolgáltatás. Az adóalap tehát könnyen meghatározható, mindazokat a fizetend? összegeket tartalmazza, amelyeket a lízingbe adó a lízingbe vev?t?l kap. Ezen az sem változtat, hogy ezek a fizetend? összegek a lízingbe adó több költségét is fedezi, a szerz?dés tárgyának megszerzésére kifizetett összegben felül a finanszírozás költségét, az általános költségeket és a kapcsolódó szolgáltatások díjait, mivel mindezen költségeket a szóban forgó termék rendelkezésére bocsátására irányuló szolgáltatással összefüggésben kell viselni.

82. Egy ilyen megállapodásnak – legalább részben – hitelnyújtási megállapodásként történ?

minősítése meghaladja tehát a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szabályozott mentesség keretét, és nem felel meg e mentesség célkitűzésének. Ez a minősítés tehát sérti az adózás ezen irányelv 1. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében meghatározott általánosságának elvét. A Bíróság egyébként ugyanezt az indoklást alkalmazta a Velvet & Steel Immobilien ügyben, amelyben megállapította, hogy a pénzügyi ügyletek adómentességének célja az adóalap, valamint a levonható héaösszeg meghatározásával kapcsolatos nehézségek elsimítása, és a fogyasztói hitelek költségei emelkedésének megakadályozása. Ezt követően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy „tekintettel arra, hogy az ingatlanfelújításra vonatkozó kötelezettségvállalás héaköteles volta nem okoz ilyen nehézségeket, ezen ügylet a jellegénél fogva nem mentesíthető.”(45)

83. Ehhez a témához hozzá kell tenni, hogy önmagában nem elegendő a 2006/112 irányelvben meghatározott mentesség megállapításához, ha egy tagállam belső joga egy ügyletet hitelnújtási szolgáltatásnak minősít. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a 2006/112 irányelv 135. cikkének (1) bekezdésében foglalt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen.(46)

84. Véleményem szerint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja nem elegendő alap egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló részletvásárlási megállapodás részleges adómentességének lehetővé tételéhez.

E részből levont következtetés

85. E megfontolásokból véleményem szerint egyértelműen kiderül, hogy a 2006/112 irányelvnek a Bíróság által értelmezett rendelkezései alapján az alapügyben szereplő típusú részletvásárlási megállapodásokat nem lehet külön termékértékesítési és hitelnújtási ügyletre felbontani. Az e felbontásból eredő részleges mentesség hátrányos e szolgáltatások szolgáltatói számára, mivel az megfosztja őket a költségeik egy része után az elzetesen felszámított héa levonásától, csökkenti az érintett tagállam és az Unió költségvetésének adóbevételeit, továbbá a verseny torzításához vezethet, ha ugyanazokat szolgáltatásokat a különböző tagállamokban eltérő módon kezelik.(47)

86. Nem tagadom, hogy az Egyesült Királyság jogalkotója fogyasztóvédelmi okokból kötelezheti a részletvásárlás szolgáltatóit arra, hogy a lízingbe vevők számára külön tüntessék fel a jármű beszerzési árával kapcsolatos összegeket. Azonban az ár ilyen módon történő ismertetése nem meghatározó, és a jelen indítvány 52. cikkében hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően nem vezethet e szolgáltatásoknak a héa kivetésének szempontjából történő felbontásához.(48)

Záró megjegyzések

87. Véleményem szerint a jelen ügyben az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre egyedül az a megfelelő válasz adható, hogy a jelen alapügyben szereplőkhöz hasonló részletvásárlások egységes és összetett ügyletet valósítanak meg, amelyek adókötelesek azzal a kitéttel, hogy a szolgáltatók jogosultak az e szolgáltatásokhoz felhasznált termékek és szolgáltatások után elzetesen felszámított héa teljes összegének levonására.

88. Természetesen egy ilyen megoldás teljes egészében felhasználható a jövőben. A korábbi helyzeteket illetően, ideértve az alapügyet is, a kérdés bonyolultabb.

89. Egyfelől a részletvásárlási szolgáltatások szolgáltatóit megillette a szolgáltatásaik részleges adómentessége ezek két külön ügyletre – amelyekből az egyik adómentes – történő

felbonthatósága miatt. Másfelől, mivel ez a mentesség ellentétes az uniós joggal, rendes körülmények között megilletné őket a szolgáltatásaival kapcsolatosan elzeteresen felszámított teljes héa levonásának joga. Felmerül a kérdés, hogy ez a jog a szóban forgó mentesség ellenére is megilleti-e a szolgáltatót.

90. E kérdés megválaszolásához a Bíróság ítélkezési gyakorlatában található iránymutatások. Ez utóbbi szerint, még ha a nemzeti jogban elírt adómentesség összeegyeztethetetlen is a 2006/112 irányelvvel, ezen irányelv 168. cikke alapján az adóalany nem jogosult adómentességet igénybe venni, és egyúttal adólevonási jogot is gyakorolni.(49) Az viszont igaz, hogy ezt a Bíróság az adóalany által kizárólag az adómentes ügyletekhez használt termékek és szolgáltatások után elzeteresen felszámított héa levonásával kapcsolatban állapította meg. Azonban úgy vélem, hogy ugyanennek a megoldásnak mőködnie kell azon termékek és szolgáltatások után fizetendő héa vonatkozásában is, amelyek, noha részben adóköteles ügyletekhez használták őket, teljes egészében az adómentes ügyletek díjának egyik elemét alkotják. Ugyanis a héarendszernek ugyanazt a logikáját kell alkalmazni mindkét helyzetben, vagyis az elzeteresen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással.(50)

91. Más szóval, mivel véleményem szerint a 2006/112 rendelet azon rendelkezései, többek között a 73. cikke, melyek szerint a részletvásárlásra irányuló szolgáltatásokat egységes adóköteles ügyletekként kell kezelni, elegendően pontosak és feltétel nélküliek ahhoz, hogy az adóalanyok közvetlenül hivatkozassanak rájuk, az adóalanyok kérhetik, hogy részletvásárlási szolgáltatásuk teljes egészében adózzon, annak érdekében, hogy élhessenek az elzeteresen felszámított héa levonásával.(51) A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ez az alapeljárásban gyakorlatilag lehetséges-e.

Véggövetkeztetés

92. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következó választ adja a Supreme Court of the United Kingdom (az Egyesült Királyság Legfelsőbb Bírósága) által elterjesztett kérdésekre:

A közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy az olyan részletvásárlási megállapodások, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, egységes és összetett, adóköteles ügyletnek minősülnek, mivel a szolgáltatók az e szolgáltatásokhoz használt termékek és szolgáltatások után fizetendő teljes hozzáadottértékadó (héa) levonására rendelkeznek jogosultsággal.

Azok az adóalanyok, amelyek a nemzeti jog alapján ezen ügyletek után részleges mentességben részesülnek, nem jogosultak az ezen ügyletekhez felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhelő elzeteresen felszámított héa levonására, ha e költségeket beépítették az adómentes ügyletek árába. A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ezen adóalanyok a levonási jog megszerzése érdekében kérhetik-e az említett ügyletek teljes megadóztatását.

1 Eredeti nyelv: francia.

2 Olyan, a különbözó jogrendszerekben eltérő elnevezésű szerződésekéről van szó (angolul: „hire purchase”, franciául: „location-vente” vagy „crédit-bail”, az angol nyelvű „leasing” kifejezés számos, többek között a német és a lengyel rendszerben használatos), amelyek keretében az erre szakosodott vállalkozások az ügyfelek által megadott követelmények alapján tárgyi eszközöket vásárolnak, és ezeket a tulajdonjog fenntartása mellett bérbe adják számukra, amelynek során a díjakat oly módon számítják ki, hogy fedezzék a termék amortizációját és a finanszírozási költségeket. Általában a szerződések a lízingbe vett vagyontárgyak vonatkozásában vételi jogot biztosítanak a bérlő számára, aki ezt a jogát a bérlet megszűnésekor a vagyontárgy becsült

maradványértékének megfelel? vételár megfizetésével gyakorolhatja.

3 HL 2006. L 347, 1. o.

4 Ezeknek a cikkeknek a jelen ügy szempontjából nincs jelent?ségük.

5 Ez az ár ugyanis kizárólag a járm? értékét tükrözi, és a járm? megszerzése után el?zetesen felszámított h?a az ugyanezen járm? után megfizetend? h?a összegéb?l teljes egészében levonható.

6 Ez az érték nulla, azzal az eltéréssel, hogy a járm? árában nincs benne néhány kifizetés, mint amilyen a határid? el?tti teljesítés miatt fizetend? díjak, vagy a vételi opció gyakorlásának költségei, amelyeket az adóköteles ügyletekhez kapcsolódóknak kell tekinteni.

7 Lásd legutóbb: 2016. október 13?i M. és S. ítélet (C?303/15, EU:C:2016:771, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

8 A pénzügyi ügyletek adómentességének céljára vonatkozóan lásd a jelen indítvány 78. és azt követ? pontjait.

9 Lásd legutóbb: 2016. június 22?i Gemeente Woerden ítélet (C?267/15, EU:C:2016:466, 30–35., valamint 40. és 41. pont).

10 Lásd legutóbb: 2015. október 22?i Sveda ítélet (C?126/14, EU:C:2015:712, 27., 28. és 32. pont).

11 Kiemelés t?lem.

12 Kivéve azokat a tevékenységeket, amelyek, például visszterhes jellegük hiányában, nem tartoznak a h?a rendszerébe.

13 Lásd többek között: 2009. október 29?i SKF ítélet (C?29/08, EU:C:2009:665, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. október 22?i Sveda ítélet (C?126/14, EU:C:2015:712, 27. pont).

14 Lásd többek között: 2009. október 29?i SKF ítélet (C?29/08, EU:C:2009:665, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. október 22?i Sveda ítélet (C?126/14, EU:C:2015:712, 28. pont).

15 Ezt történt a 2016. június 22?i Gemeente Woerden ítélet (C?267/15, EU:C:2016:466) alapjául szolgáló alapügyben.

16 Lásd a jelen indítvány 32. pontját.

17 Lásd a jelen indítvány 32. és 33. pontját.

18 Lásd: 1999. február 25?i CPP?ítélet (C?349/96, EU:C:1999:93, 29. pont).

19 Lásd többek között: 2016. december 8?i Stock '94 ítélet (C?208/15, EU:C:2016:936, 26., 27. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 Lásd többek között: 2010. december 2?i Everything Everywhere ítélet (C?276/09, EU:C:2010:730, 29. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Lásd: 2005. október 27?i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet (C?41/04, EU:C:2005:649,

24. pont); 2010. december 2-ai Everything Everywhere ítélet (C-276/09, EU:C:2010:730, 30. pont); 2012. szeptember 27-ai Field Fisher Waterhouse ítélet (C-392/11, EU:C:2012:597, 25. pont).

22 Lásd többek között: 2016. december 8-ai Stock '94 ítélet (C-208/15, EU:C:2016:936, 30. pont).

23 2012. szeptember 27-ai Field Fisher Waterhouse ítélet (C-392/11, EU:C:2012:597, 26. pont).

24 Lásd: 2017. október 4-ai Mercedes-Benz Financial Services UK ítélet (C-164/16, EU:C:2017:734).

25 2010. december 2-ai Everything Everywhere ítélet (C-276/09, EU:C:2010:730, 31. pont).

26 A mentességeknek a héasemlegességre kifejtett hatásáról lásd a jelen indítvány 78. és azt követő pontjait.

27 1993. október 27-ai Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf ítélet (C-281/91, EU:C:1993:855, rendelkezés rész).

28 1993. október 27-ai Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf ítélet (C-281/91, EU:C:1993:855, 14. pont); Jacobs főtanácsnok Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf ügyre vonatkozó indítványa (C-281/91, EU:C:1993:81, 10. és 11. pont).

29 Vegyünk egy terméket, amelynek nettó értéke 1000 euró, a héra mértéke 20%, a finanszírozás összköltsége 30%. A bankhitellel történő finanszírozás esetén a termék héával növelt értéke 1200 euró, a finanszírozás költsége 360 euró, a végösszeg 1560 euró. Részletvásárlás esetén: a termék nettó ára és a finanszírozás díja 1300 euró, plusz 260 euró értékű héra, mindösszesen: 1560 euró. Képletben kifejezve: $(a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa)$, amelyben a = a termék nettó ára, t = a hékulcs, s = a finanszírozás költségei. Számításaim alapja: Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, 274–283. o.

30 2016. december 8-ai ítélet (C-208/15, EU:C:2016:936).

31 2016. december 8-ai Stock '94 ítélet (C-208/15, EU:C:2016:936, rendelkezés rész, első francia bekezdés).

32 Ez egyértelmű szembefordulást jelentene az 1993. október 27-ai Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf ítélettel (C-281/91, EU:C:1993:855), amely szerint a mentesség terjedelmének meghatározására használt „hitelnyújtás és közvetítés” fogalma elég tág ahhoz, hogy a termék értékesítése által halasztott fizetés formájában nyújtott hitelre is kiterjedjen. A 2016. december 8-ai Stock '94 ítélet (C-208/15, EU:C:2016:936) szerint egy ilyen hitelt általában a termékátruházás járulékaként kell kezelni, és így nem részesülhet adómentességben.

33 2016. december 8-ai Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, 32–34. pont).

34 2008. február 21-ai Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108).

35 2008. február 21-ai Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 8–17. pont).

36 2008. február 21-ai Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 48–53. pont).

37 2008. február 21-ai Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 57. pont).

38 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös

hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.), amelynek a 2006/112 irányelv az egyik átdolgozása. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a 2006/112 irányelv 73. cikke felel meg.

39 Jelenleg a 2006/112 irányelv 24–29. cikke. Meg kell jegyeznem, hogy egyes lízingszerződések a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdése b) pontjának értelmében termékértékesítésnek lehet minősíteni, ami viszont az adózásukat nem befolyásolja.

40 Jelenleg a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja.

41 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 59–61. pont).

42 2008. február 21-i ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108).

43 Lásd a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének d) pontjában elírt mentességet illetően: 2016. május 26-i Bookit ítélet (C-607/14, EU:C:2016:355, 34. pont).

44 Lásd többek között: Tait, A., *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington 1988, 92–100. o. Lásd még: Parolini, A., „Exemptions in VAT Law– Recent Case Law of the CJEU”, in: Lang, M. (szerk.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Bécs, 2016, 285. o. és Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, 274. o.

45 2007. április 19-i Velvet & Steel Immobilien ítélet (C-455/05, EU:C:2007:232, 24. pont).

46 2016. május 26-i Bookit ítélet (C-607/14, EU:C:2016:355, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Ezzel összefüggésben megjegyzem, hogy, amint arra a 2017. szeptember 19-i Bizottság kontra Írország (regisztrációs adó) ítélet (C-552/15, EU:C:2017:698) alapjául szolgáló ügy rámutat, a gépjárművek bérletére és lízingjére irányuló szolgáltatásokat nyújtó északi-írországi szolgáltatók közvetlen versenytársai az ugyanezen szolgáltatásokat biztosító írországi szolgáltatóknak.

48 A tárgyaláson a felek felvetették, hogy ez a kötelezettség a fogyasztói hitelmegállapodásokról és a 87/102/EGK tanácsi irányelv hatályaon kívül helyezéséről szóló, 2008. április 23-i 2008/48/EK európai parlamenti és tanácsi irányelven (HL 2008. L 133., 66. o.; helyesbítés: HL L 207., 14. o.; HL L 199., 40. o.; HL L 234., 46. o.) alapul. Azonban, elször is, ezen irányelv a 2. cikke (2) bekezdésének d) pontja értelmében nem alkalmazható „bérleti vagy haszonbérleti megállapodások[nál], amelyek esetében a megállapodás tárgyának tekintetében sem maga a megállapodás, sem más különálló megállapodás nem írja elő a megvásárlás kötelezettségét”. Márpedig az Egyesült Királyság kormánya által a Bíróság írásbeli kérdésére válaszul szolgáltatott információk alapján a VWFS által használt részletvásárlási megállapodások egyetlen formája sem tartalmazza a megvásárlás kötelezettségét, csupán csak vételi jogot. Másodszor, mivel a szóban forgó kötelezettség a 2008/48 irányelv 10. cikke (2) bekezdésének e) pontján alapulhat, a lízingbe vevő olyan tájékoztatási kötelezettségéről van szó, amelyet nem határozhat meg a szolgáltatás adójogi kezelése.

49 2013. november 28-i MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 45. pont).

50 2013. november 28-i MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 43. pont).

51 Lásd: 2013. november 28-i, MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 47. pont, és analógia

útján: 56. Pont, második és harmadik preambulumbekzdés).