

Ideiglenes változat

MACIEJ SZPUNAR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2020. szeptember 17.(1)

C?288/19. sz. ügy

QM

kontra

Finanzamt Saarbrücken

(a Finanzgericht des Saarlandes [Saar?vidéki pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Adók – Hozzáadottérték?adó – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – 45. cikk – A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye – 56. cikk – Közlekedési eszközök bérbeadásának teljesítési helye – Cégaútok munkavállalók részére történ? rendelkezésre bocsátása”

Bevezetés

1. A hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) hatálya alá tartozik?e az adóalany által a vállalkozása vagyonát képez? gépjárm?nek munkavállalója szükségleteinek kielégítése végett történ? rendelkezésre bocsátása? Melyek ezen adóztatás esetleges feltételei, illetve e tevékenység közlekedési eszközre vonatkozó bérleti ügyletnek min?sül?e? A Bíróságnak a jelen ügyben alkalma nyílik e kérdések megválaszolására, és egyidej?leg az adóalanyok által vállalkozásaik vagyoni eszközeinek rendelkezésre bocsátására és szolgáltatások magáncélra történ? nyújtására vonatkozó ítélkezési gyakorlatának pontosítására, valamint a bérleti szolgáltatásnak ezen ítélkezési gyakorlat fényében történ? meghatározására.

Jogi háttér

Az uniós jog

2. A 2008/8/EK irányelvvel(2) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”.

3. Az említett irányelv 26. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min?sülnek a következ? ügyletek:

a) a vállalkozás vagyontát képez? termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek HÉA?ja teljesen vagy részben levonható volt;

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.”

4. Ezen irányelv 45. cikkének els? mondata értelmében:

„Nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. [...]”.

5. Végül a 2006/112 irányelv 56. cikke (2) és (3) bekezdésének 2013. január 1?jét?l hatályos változata(4) a következ?képpen rendelkezik:

„(2) A közlekedési eszközök nem adóalany részére történ? bérbeadásának – a rövid távú bérbeadás kivételével – teljesítési helye az a hely, ahol a megrendel? letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

[...]

(3) Az (1) és (2) bekezdés alkalmazásában a »rövid távú« kifejezés a közlekedési eszköz folyamatos, harminc – illetve hajók esetében nem több mint kilencven – napos id?szakot meg nem haladó birtoklását vagy használatát jelenti.”

A német jog

6. A 2006/112/EK irányelvet az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) rendelkezései ültették át a német jogba. Az UStG 3a. §-a tartalmazza az adóköteles ügyletek teljesítési helyének meghatározására vonatkozó általános szabályokat. E rendelkezésekt?l eltér?en az UStG alapügy tényállására alkalmazandó változatának 3f. §-a értelmében az adóalany által vállalkozásidegen célokra vagy a munkavállaló privát szükségleteinek kielégítésére ingyenesen nyújtott szolgáltatás teljesítési helyének az adóalany gazdasági tevékenységének helyét kell tekinteni.

Tényállás, eljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

7. A QM luxemburgi székhely? befektetésialap?kezel? társaság. Ez a társaság cégautót bocsátott többek között két, németországi lakóhellyel rendelkező munkavállalója rendelkezésre. A munkavállalók a gépjárműveket üzleti és magáncélra egyaránt használhatták.

8. Az egyik munkavállaló esetében a gépjármű rendelkezésre bocsátása ingyenesen történt, míg a másik viselte az azzal járó költségeket is, amelyeket a munkabéréből évi 5688 euró összegben vontak le.
9. A QM társaság elsősorban héamentes tevékenységet folytat, és azzal egyszerűsített rendszerben számol el Luxemburgban. E rendszer nem engedi a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után elzetesen felszámított hűa levonását. Konkrétan a QM nem élt azzal a joggal, hogy levonja az alapeljárás tárgyát képező két gépjármű után elzetesen felszámított adót.
10. 2014 novemberében a QM Németországban hűaalanyként nyilvántartásba vetette magát, és a 2013. és 2014. évre vonatkozó adóbevallásokat nyújtott be, amelyekben feltüntette az említett gépjárművek rendelkezésre bocsátását. E nyilatkozatok alapján a Finanzamt Saarbrücken (saarbrückeni adóhatóság, Németország) adómegállapító határozatokat hozott. 2015 júliusában azonban a QM fellebbezést nyújtott be e határozatokkal szemben. A fellebbezést 2016. május 2-án elutasították.
11. A QM e határozattal szemben 2016. június 2-án keresetet nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz. Azt állítja, hogy az említett gépjárművek szóban forgó rendelkezésre bocsátása nem adóköteles, mivel nem – legalábbis nem teljes egészében – ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásról van szó, és nem minősül a 2006/112 irányelv 56. cikke értelmében vett közlekedési eszköz bérbeadására irányuló szolgáltatásnak.
12. E körülmények között a Finanzgericht des Saarlandes (Saarvidéki pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:
- „Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 56. cikkének (2) bekezdését, hogy »közlekedési eszközök nem adóalany részére történő bérbeadásaként« értendő egy adóalany vállalkozásának a vagyonát képező gépjárműnek (cégautó) a vállalkozás alkalmazottja számára történő rendelkezésre bocsátása, ha ez utóbbi ezért nem nyújt olyan ellenértéket, amely (részben) nem a munkavégzéséből áll, tehát az alkalmazott részéről fizetésre nem kerül sor, a készpénzben történő díjazása egy részét sem fordítja erre, és a felek között olyan megállapodás sincs, amely alapján a cégautó használata más elnyökről való lemondáshoz kapcsolódik, és az adóalany által felkínált elnyök közötti választást feltételez?”
13. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem 2019. április 9-én érkezett a Bírósághoz. Írásbeli észrevételeket nyújtott be: a QM társaság, a német kormány, valamint az Európai Bizottság. A tárgyalás Covid19-világjárvány miatti törlése következtében a Bíróság kiegészítő kérdéseire a felek írásban válaszoltak.

Elemzés

Elzetes megjegyzések

14. Elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a „közlekedési eszközök nem adóalanyok részére történő bérbeadása” 2006/112 irányelv 56. cikkének (2) bekezdésében szereplő fogalma kiterjed-e a gépjárműnek az adóalany által munkavállalójára részére mind üzleti, mind magáncélra ingyenesen történő rendelkezésre bocsátására.
15. Amint az az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információkból kitűnik, az alapügyben a jogvita két helyzetre vonatkozik. Az egyik helyzetben jármű rendelkezésre

bocsátására valóban ingyenesen kerül sor, míg a másik esetben a munkavállaló évi 5688 euró költséget visel, amelyet a munkabéréből vonnak le. Úgy tűnik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megfogalmazása csak az első esetre vonatkozik, úgy vélem azonban, hogy mindkét eset elemzése szükséges ahhoz, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára teljes és érdemi választ lehessen adni. Ez annál is inkább így van, mivel a Bíróságnak egyrészt a vállalkozás vagyonának adóalany által tevékenységétől eltérő célokra történő használata, másrészt pedig a bérleti szerződés meghatározására vonatkozó ítélkezési gyakorlata eltérő értékeléshez vezethet.

Gépjármű ingyenes rendelkezésre bocsátása a munkavállaló részére

16. Főszabály szerint a héa hatálya alá az ellenszolgáltatás fejében teljesített ügyletek tartoznak. Ezen ellenszolgáltatás lehet pénzbeli ellenérték vagy más ellenszolgáltatás.(5) Ami az adóalany és alkalmazottai közötti kapcsolatot illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlata számos olyan támpontot tartalmaz, amely lehetővé teszi annak megállapítását, hogy a munkavállaló részére a szolgáltatást ellenérték fejében nyújtották-e.

17. A német kormány írásbeli észrevételeiben előadott állításaival szemben ebből az ítélkezési gyakorlatból elég egyértelműen kitűnik, hogy az adóalany és munkavállalói közötti jogviszonyban ellenérték fejében teljesített ügyletre csak akkor kerülhet sor, ha a munkavállaló a termékért vagy szolgáltatásért fizet, ha a munkabér egy részéről lemond, vagy ha az általa végzett munka egy része a munkáltatótól kapott termék vagy szolgáltatás ellenértékének tekinthető.(6) E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy a nemzeti jog fényében a munkáltató által a munkavállaló részére nyújtott szolgáltatást a jövedelemadó szempontjából az utóbbi jövedelme részének kell tekinteni.(7)

18. A héabizottság hasonló álláspontot fogadott el a 2014. október 20-ai 101. ülésen elfogadott iránymutatásokban (H. dokumentum(8)). Az említett iránymutatások ugyan nem rendelkeznek kötelező erővel, megerősítik Bíróság fent említett ítélkezési gyakorlatának ezen értelmezését.

19. Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információkból, valamint magának az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésnek a megfogalmazásából is kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság szerint a jelen ügyben – legalábbis a QM társaság egyik munkavállalóját illetően – a visszerthes ügylet fennállásának megállapítását lehetővé tévő feltételek egyike sem teljesül.

20. Ennélfogva nem fogadható el a német kormány azon állítása, miszerint „meg kell állapítani”, hogy e munkavállaló munkabére a gépjármű munkáltató által részére történő rendelkezésre bocsátásából származó előny értékével csökken.

21. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatás ellenértékének kizárólag az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás tekinthető, ezenkívül e szolgáltatásnyújtás és a kapott ellenszolgáltatás között közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia.(9) Az ilyen, a munkavállaló által végzett munka és a munkáltató által biztosított valamely előny közötti kapcsolat fennállását tehát az adott helyzetben az eljáró bíróságnak kell megállapítania. Ebben az esetben az „elismerés” vagy a vélelmezés semmiképpen nem elegendő.(10)

22. Következésképpen meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben ismertetetthez hasonló helyzetben nem kerül sor a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásra.

23. A német kormány ugyanakkor további érvként arra hivatkozik, hogy a gépjármű munkavállaló részére történő rendelkezésre bocsátásának visszerthes vagy ingyenes jellege a

jelen ügyben nem releváns, mivel jelen esetben a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontját kell alkalmazni. E rendelkezés elírja, hogy ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül többek között az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére. Mivel a gépjármű alapügyhöz hasonló helyzetben történő rendelkezésre bocsátása kétségtelenül szolgáltatásnyújtás, (11) e kormány szerint annak a 2006/112 irányelv ezen irányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának megfelelően héakötelesnek kell lennie. E szolgáltatásnyújtást ennek során a közlekedési eszköz rövid távú bérbeadástól eltérő bérbeadásának kell tekinteni, ezen irányelv 56. cikke (2) bekezdésének megfelelően e szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a megrendelő tartózkodási helye. Ez az érv pontosabb vizsgálatot igényel.

24. A 2006/112 irányelv 26. cikkének (1) bekezdése szerint kétféle helyzet minősül ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak. Egyrészt a vállalkozás vagyontárgyát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy vállalkozásidegen célokra. Ez azonban csupán abban a helyzetben alkalmazandó, ha az e termékek beszerzésekor megfizetett hűa levonható volt (a) pont). Másodszor, az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy vállalkozásidegen célokra (b) pont). Ez utóbbi esetben lényegtelen, hogy a termékek és szolgáltatások adóalany vagy alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére ingyenesen teljesített szolgáltatásnyújtás céljából történő beszerzése során fizetett adó levonható volt-e.

25. A német kormány tényként fogadja el, hogy a gépjárműnek az adóalany által az alkalmazottja részére történő ingyenes rendelkezésre bocsátása esetében a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja alkalmazandó. E kormány ugyanis abból a feltételezésből indul ki, hogy az ilyen rendelkezésre bocsátás a közlekedési eszközök ezen irányelv 56. cikkének (2) bekezdése értelmében vett bérbeadásának minősül, amelynek teljesítési (és adóztatási) helye a megrendelő tartózkodási helye. Ha pedig e szolgáltatást ingyenesen nyújtják, a 2006/112 irányelv említett 26. cikke (1) bekezdése b) pontját kell alkalmazni, annak szó szerinti értelmének megfelelően, függetlenül attól, hogy mi a szövegkörnyezet.

26. Ez azonban azt jelentené, hogy a kocsit a ló elé fogjuk. Ez az érvelés ugyanis, kiindulási alapként kezelve egy olyan feltevést, amely legfeljebb az érvelés eredménye lehetne, teljes mértékben figyelmen kívül hagyja a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdése a) pontjának létezését, és azt a kérdést, hogy az e bekezdésben foglalt két rendelkezés (a) vagy b) pont) közül a járműnek az adóalany által az alkalmazottja részére történő ingyenes rendelkezésre bocsátása esetében melyik alkalmazandó.

27. E kérdést a 2006/112 irányelv nem rendezi egyértelműen. E rendelkezések szó szerinti megfogalmazása azt sugallhatná, hogy alkalmazási körük között átfedés van. Amennyiben tehát a termékeknek az adóalany saját, illetve az alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére való használatát az említett irányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján nem lehet megadóztatni, különösen akkor, ha e termékekre nem vonatkozott az előzetesen felszámított adó levonásának joga, e használat ezen irányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján bármikor szolgáltatásnyújtásnak minősíthető és megadóztatható.

28. Egy ilyen értelmezés azonban véleményem szerint összeegyeztethetetlen lenne e szabályozás céljával, valamint az adósemlegesség elvével. Alapvetően megfosztaná értelműktől a 26. cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezést is.

29. A Bíróság ítélezési gyakorlatában ugyan nem foglalt állást e két rendelkezés hatályának elhatárolásával kapcsolatban, (12) határozott azonban azok céljáról és funkciójáról.

30. Márpedig a Bíróság az 77/388/EGK hatodik irányelv(13) 6. cikkének (2) bekezdésével – amelynek megfogalmazása lényegében azonos a 2006/112 irányelv 26. cikkének (1) bekezdésével – kapcsolatban már megállapította, hogy annak célja az adóalanyokkal és a fogyasztókkal szembeni egyenlő bánásmódot hivatott biztosítani. Itt a vállalkozás vagyonába tartozó, magáncélokra használt termékek, valamint a magáncélokra ingyenesen nyújtott szolgáltatások adóztatása elmaradásának elkerüléséről van szó.(14)

31. A Bíróság különösen a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja (jelenleg a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja) tekintetében megállapította, hogy mivel e rendelkezés az adóalany vállalkozásának vagyonába tartozó és magáncélokra használt termékek adóztatása elmaradásának elkerülésére irányul, elírja, hogy e használat csak akkor minősüljön ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, és csak abban az esetben kerüljön megadóztatásra, ha az adóalany gyakorolta az e termék beszerzése során felszámított hűa levonásához való jogát. Ezzel szemben az adósemlegesség elvével ellentétes kétféle adóztatásnak minősülne az olyan eszköz magáncélú használatának a megadóztatása, amely – jóllehet az adóalany vállalkozása vagyonának részét képezi – nem jogosította fel az adóalanyt annak beszerzésekor előzetesen felszámított adó levonására.(15) E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy az adóalany az említett eszköz beszerzése során miért nem gyakorolhatta az előzetesen felszámított adó levonásához való jogát.(16)

32. Ilyen helyzetben van az az adóalany is, aki – a QM-hez hasonlóan – kizárólag adómentes tevékenységet folytat, és nem jogosult a termékek, illetve szolgáltatások e tevékenység céljából történő beszerzése, illetve igénybevétele során felszámított adó levonására. A hűarendszer szempontjából az ilyen adóalany a fogyasztóhoz hasonló helyzetben van, vagyis viseli az előzetesen felszámított adó terhét.

33. Következésképpen a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdése b) pontjának alkalmazása, abban az esetben, ha az ilyen adóalany ingyenesen, saját szükségleteinek kielégítésére használ vállalkozása vagyonának részét képező termékeket, az ugyanezen rendelkezés a) pontjában foglalt azon korlátozás megkerülését jelentené, amely szerint kizárólag azon termékek saját szükséglet kielégítésére való használatát kell adóköteles szolgáltatásnak tekinteni, amelyek beszerzése során az adóalany gyakorolta az előzetesen felszámított adó levonásához való jogát. Ez e termékek kétféle adóztatását, és következésképpen az adósemlegesség elvének megsértését jelentené.

34. Ez nem felelne meg a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdése céljának sem, amely a Bíróság fent hivatkozott ítélezési gyakorlata szerint a saját szükségletek kielégítésére szánt termékek és szolgáltatások megadóztatása elmaradásának elkerülése, valamint a fogyasztók és az adóalanyok közötti egyenlő bánásmód biztosítása. Amennyiben ugyanis az adóalany nem gyakorolta a valamely eszköz beszerzésekor felszámított adó levonásának jogát, az ezen eszköz beszerzésére irányuló ügylet adóköteles és az is marad, a hűa szempontjából pedig maga az adóalany is fogyasztóhoz hasonló helyzetbe kerül.

35. Következésképpen úgy vélem, hogy a 2006/112 irányelv 26. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés b) pontja nem vonatkozik az olyan szolgáltatásokra, amelyek keretében az adóalany a vállalkozása vagyonába tartozó eszközöket magán vagy vállalkozásidegen célokra bocsátja rendelkezésre. Az ilyen szolgáltatásokra ugyanis ugyanezen rendelkezés a) pontja alkalmazandó, amely szerint az ilyen rendelkezésre bocsátás ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül, azonban csak akkor, ha az adóalany gyakorolta az ezen eszköz beszerzése során felszámított adó levonásához való jogát.

36. A német kormánnyal ellentétben tehát úgy vélem, hogy amennyiben az adóalany a

vállalkozás vagyonának részét képez? gépjárművet bocsát az alkalmazott rendelkezésére, amely fejében az alkalmazott nem fizet díjat, és nem mond le a munkabére egy részéről, vagy az adóalany által neki biztosított egyéb előnyökről, továbbá nem végez az említett gépjármű rendelkezésre bocsátásához közvetlenül kapcsolódó többletmunkát, e rendelkezésre bocsátás nem tekinthet? ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, sem a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja, sem pedig annak 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján. Az irányelv 56. cikke (2) bekezdése alkalmazására vonatkozó kérdés tehát tárgytalan.

37. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 26. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem minősül az e rendelkezések értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak az, ha az adóalany a vállalkozása vagyonának részét képez? gépjárművet a munkavállaló magáncélú használatára bocsátja rendelkezésre abban esetben, ha e munkavállaló nem fizet díjat, és nem mond le a munkabére egy részéről vagy az adóalany által neki biztosított egyéb előnyökről, továbbá nem végez az említett jármű rendelkezésre bocsátásához közvetlenül kapcsolódó többletmunkát.

Járműnek a munkavállaló részére ellenérték fejében történ? rendelkezésre bocsátása

38. Amint azt az elején említettem, annak ellenére, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés kifejezetten csak a jármű munkavállaló részére történ? ingyenes rendelkezésre bocsátásának esetével foglalkozik, a nemzeti bíróság előtti eljárás két esetet érint, amelyek közül a másodikban a munkavállaló a rendelkezésére bocsátott gépjármű után a munkabéréből? levont díjat fizet. A kérdést előterjeszt? bíróságnak adott válasz teljessége kedvéért véleményem szerint e második helyzetet is elemezni kell.

39. Amennyiben az adóalany munkavállalója a gépjármű ezen adóalany által magáncélú használatra történ? rendelkezésre bocsátása után díjat fizet, véleményem szerint a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásra irányuló ügyletről van szó. Az irányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontjára tehát ebben az esetben nem kell hivatkozni. Ez utóbbi rendelkezés véleményem szerint azokra a helyzetekre vonatkozik, amikor az adóalany vállalkozása vagyonának részét képez? eszközöket ingyenesen bocsátják rendelkezésre.

40. Ez két következménnyel jár. Először is nem alkalmazható a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt fenntartás, amely szerint e rendelkezés csak azokra a termékekre alkalmazandó, amelyek beszerzése során az adóalany gyakorolta az előzetesen felszámított adó levonásához való jogát. Amennyiben az adóalany a vállalkozása vagyonának részét képez? terméket – például gépjárművet – bocsát munkavállalója rendelkezésére, és erre munkaviszony keretében kerül sor, véleményem szerint úgy kell tekinteni, hogy adóalanyként jár el. Az ilyen ügylet tehát főszabály szerint adóköteles. Ugyanakkor azonban az adóalanyt főszabály szerint megilleti az ezen eszköz beszerzése során előzetesen felszámított adó levonásához, illetve abban az esetben, ha – mint a QM – nem végez adóköteles tevékenységet az érintett tagállamban, visszatérítéséhez való jog.

41. Másrészt ilyen helyzetben főszabály szerint az adóalany által a munkavállalójától az eszköz rendelkezésre bocsátása címén ténylegesen kapott összeget, nem pedig – mint a gyakorlatban az ingyenes rendelkezésre bocsátás esetében – ezen eszköz beszerzési költségét kell adóalapnak tekinteni.

42. Nyilvánvaló, hogy a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságoknak kell meghatározni, hogy a munkavállaló által viselt díj ténylegesen a termék rendelkezésre bocsátása címén fizetett összegnek minősül?e. A közös héarendszernek ugyanis nem az a célja, hogy minden

pénzmozgást megadóztasson. Az ellenszolgáltatás fejében teljesített ügyletek, azaz a termékértékesítések és a szolgáltatásnyújtások adókötelesek. Az ezen ügyletekhez kapcsolódó pénzmozgások csak az említett ügyletek adóalapját képezik, mivel úgy kell tekinteni, hogy azok értékét tükrözik. Kölcsönös és egyenérték? szolgáltatásoknak kell azonban lenniük ahhoz, hogy azon ügyleteket, amelyekre e pénzmozgások vonatkoznak, a 2006/112 irányelv 2. cikke értelmében ellenérték fejében teljesítettnek lehessen tekinteni.(17)

43. A jelen ügyben a QM a Bíróság kérdésére válaszolva jelzi, hogy részben az érintett alkalmazott azért viseli a gépjárm? részére történ? rendelkezésre bocsátásának költségét, mivel e gépjárm? QM általi beszerzésének (lízingjének) költsége meghaladja a társaság költségvetésében e célra elkülönített összeget. A munkavállaló tehát kiegyenlíti ezt a különbséget. Álláspontom szerint kétség merül fel azzal kapcsolatban, hogy ilyen esetben a Bíróság fent hivatkozott ítélezési gyakorlata értelmében kölcsönös és egyenérték? szolgáltatások átadásáról van-e szó, és hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás a szolgáltatást igénybe vev? számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi-e. E kétség tisztázása érdekében azonban meg kell vizsgálni az adóalany és az alkalmazottja között fennálló jogviszonyt, ami a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

44. Amennyiben e bíróság arra a következtetésre jut, hogy a közlekedési eszköz az alapügyben vitatott, munkavállaló részére történ? rendelkezésre bocsátása a héára vonatkozó rendelkezések értelmében ellenszolgáltatás fejében történt, felmerül az ilyen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye meghatározásának kérdése. F?szabály szerint, mivel az adóalany munkavállalója általában nem adóalany, a 2006/112 irányelv 45. cikkét kell alkalmazni, amely szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a szolgáltatást nyújtó székhelye, tevékenységének helye vagy lakóhelye. Ha azonban a rendelkezésre bocsátás közlekedési eszközre vonatkozik, meg kell válaszolni azt a kérdést, hogy az ilyen rendelkezésre bocsátás tekinthet-e az ezen irányelv 56. cikkének (2) bekezdése értelmében vett nem rövid távú bérbeadási szolgáltatásnak. Ilyen esetben ugyanis a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a munkavállaló, mint megrendel? lakóhelye.

45. A 2006/112 irányelv nem határozza meg a „bérbeadási szolgáltatás” fogalmát. E tekintetben nem utal a tagállamok nemzeti jogára sem, így e meghatározást az uniós jog önálló fogalmaként kell értelmezni.

46. A Bíróság ugyanakkor e fogalom jelentésével kapcsolatban már állást foglalt. Ezen ítélezési gyakorlat ugyan az ingatlanok ilyen tevékenység héamentességével összefüggésben történ? bérbeadására vonatkozik, úgy vélem azonban, hogy az alkalmazható ingóságok – köztük gépjárm?vek – bérbeadására is. A Bíróság által a „bérbeadás” fogalma tekintetében kialakított keret ugyanis nem terjed túl e kifejezés jogi nyelvben elfogadott szokásos jelentésén.

47. Ezen ítélezési gyakorlat szerint a bérbeadási szolgáltatás fennállásának megállapításához az szükséges, hogy e tevékenység valamennyi feltétele teljesüljön, nevezetesen hogy a bérlet tárgyának tulajdonosa meghatározott id?szakra és díjazás ellenében átruházza a bérlet részére a bérlet tárgya használatának jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából.(18) Azt kell tehát megvizsgálni, hogy e feltételek teljesülnek-e abban az esetben, ha az adóalany az alkalmazottja személyes szükségleteire az adóalany vállalkozása vagyonának részét képez? gépjárm?vet ellenérték fejében bocsátja rendelkezésre.

48. El?zetesen meg kell állapítani, hogy bár a Bíróság a Medicom és Maison Patrice Alard ítéletben(19) a bérbeadás tárgyának tulajdonosát említi, ez alatt minden bérbeadót érteni kell. Az a körülmény tehát, hogy a QM az alapügyben jogvita tárgyát képez? gépjárm?nek nem tulajdonosa, hanem lízingbe vev?je, nem zárja ki, hogy e gépjárm? e társaság általi rendelkezésre bocsátása bérleti szerz?désnek min?süljön.

49. Ezt követően abban az esetben, ha a gépjármű ellenérték fejében történő rendelkezésre bocsátásáról van szó, a bérleti díj megfizetésének feltételét álláspontom szerint – fűszabály szerint – teljesítettnek kell tekinteni.

50. Ami a bérlet időtartamát illeti, nem gondolom, hogy ezt az időtartamot konkrét időponttal vagy bizonyos számú időegységben (nap, hónap vagy év) kellene meghatározni. A bérleti szerződés időtartamát valamely esemény vagy feltétel, például az adott munkavállaló munkaviszonyának időtartama vagy a gépjármű adóalany általi lízingelésére vonatkozó szerződés időtartama alapján is meg lehet határozni.(20) Ezen kívül a tagállamok jogi hagyományai általánosságban nem követelik meg, hogy a bérleti szerződést határozott időre kelljen megkötni; az határozatlan időre is szólhat(21) azzal a lehetőséggel, hogy a felek azt a például a munkaviszony megszűnésekor megszüntethetik.

51. A bérlet időtartama meghatározásának e módjai álláspontom szerint szintén teljesítik a „meghatározott időszak” feltételét. E feltétel célja ugyanis kizárólag az, hogy a bérbeadást megkülönböztesse a tulajdonjog vagy más hasonló dologi jogok átruházásától. Márpedig a héarendszer szempontjából e feltétel a szolgáltatásnyújtás és a termékértékesítés közötti különbségtételt szolgálja.

52. Ezért a QM észrevételeiben foglalt álláspontjával szemben nem gondolom, hogy az a körülmény, hogy a jármű munkavállaló részére történő rendelkezésre bocsátása a munkaviszony időtartamára korlátozódik, kizárja, hogy e rendelkezésre bocsátást bérbeadási szolgáltatásnak lehessen tekinteni.

53. Természetesen fontos, hogy a gépjármű felek által tervezett használatának időtartama meghaladja-e a harminc napot, mivel ettől függ a 2006/112 irányelv 56. cikke (1), illetve (2) bekezdésének alkalmazása, és ebből következően az ügylet esetleges adóztatásának helye. Ennek során a határozatlan időre szóló szerződést – álláspontom szerint – harminc napot meghaladó időtartamra kötött szerződésnek kell tekinteni.

54. Végül, ami a más személyek kizárásával történő használat feltételét illeti, olyan sajátosságról van szó, amely rendszerint a tulajdonjoghoz és bizonyos más dologi jogokhoz kapcsolódik. Ez e dologi jogok *erga omnes* hatályából következik.

55. A Bíróság e feltételt először a 2001. október 4-ii „Goed Wonen” ítéletben (C-326/99, EU:C:2001:506) tekintette a héára vonatkozó szabályok értelmében vett bérbeadási ügylet szükséges jellemzőjének. Ebben az ügyben arról a kérdésről volt szó, hogy az „ingatlan hasznóbérbe” vagy bérbeadásának” a 77/388 irányelv 13. cikke B. része b) pontjának első bekezdésében(22) előírt adómentessége kiterjed-e az ingatlanra vonatkozó hasznélvezeti jog (*ususfructus*) alapítására. E kérdést e jognak az említett ingatlan értékesítése után előzetesen felszámított adó levonásához való jog jogosulatlan megszerzésére irányuló mesterséges biztosításán alapuló visszaélések csökkentésével összefüggésben terjesztették elő.(23)

56. Jacobs fűtanácsnok e körülmények között állapította meg, hogy a bérleti szerződést többek között az jellemzi, hogy a bérlő megszerzi a bérlet tárgyának annak tulajdonoséhoz hasonló használatára, valamint más személyek használatból való kizárására vagy számukra a használat engedélyezésére vonatkozó jogot (ingatlanról van szó).(24) Ennek során úgy tűnik, hogy Jacobs fűtanácsnok az irányelv említett rendelkezésében is használt „lízing” fogalmának jelentéséből indult ki, amely az angolszász jogban a polgári jogi rendszerekben a korlátozott dologi jogokhoz hasonló jogokat is jelölhet.(25)

57. A fent hivatkozott ítéletben a Bíróság valamelyest eltérően fogalmazott annak

kimondásával, hogy az ingatlanra vonatkozó haszonélvezeti jog alapításán alapuló jogügylet azon alapvető jellemzője, amely a *bérleti szerződésre is igaz*, az, hogy meghatározott időszakra és díjazás ellenében ruházzák át az érdekelt részére valamely ingatlannak a tulajdonoséhoz hasonló használati jogát, és *minden más személyt kizárnak e jog gyakorlásából.*(26)

58. Ebből következik, hogy egyrészt a Bíróság a haszonélvezeti jogot minősítette ily módon, ennek alkalmával csak megemlítve, hogy a bérleti szerződés hasonló jellemzőkkel rendelkezik. Másrészt a Bíróság megállapítása szerint más személyek kizárása a tulajdonoséhoz hasonló használati jogra, nem pedig minden más, a haszonélvezeti (és adott esetben a bérleti) jog tárgyával kapcsolatos tevékenységre vonatkozik.

59. A Bíróság csak későbbi ítéletekben vonatkoztatta e feltételt kifejezetten a héamentességre vonatkozó rendelkezések értelmében vett bérleti szerződéshez, egyúttal jelentősen leegyszerősítve a „Goed Wonen” ítéletben szereplő megfogalmazást. Ezen új megfogalmazásnak megfelelően valamely ingatlannak a héamentességre vonatkozó rendelkezések értelmében vett bérbeadása lényegében abban áll, hogy az ingatlan tulajdonosa meghatározott időszakra és díjazás ellenében átruházza a bérlő részére ezen ingatlan birtokbavételének jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából.(27)

60. Ugyanakkor nem hiszem, hogy a Bíróság ezáltal különösen magas követelményeket kívánt volna támasztani a héaszabályok értelmében vett bérleti szerződéssel szemben. E követelmények nem haladják meg az ilyen típusú szerződésekben a bérlő számára általában a bérlet tárgyának használatára biztosított jogot, valamint az e jogba (és annak gyakorlásába) jogosulatlan harmadik személyek általi beavatkozással szembeni védelmet. Ez ugyanakkor nem zárja ki azokat a jogosultságokat, amely a bérlet tárgyának tulajdonosát (vagy a tágabb értelemben vett bérbeadót) a törvény erejénél fogva vagy a felek között létrejött szerződés alapján megilletik. Ez azt sem zárja ki, hogy a bérlőt más jogcímen – például az őt a bérbeadóhoz kötő munkaviszony alapján – is terheljék bizonyos, a bérbeadás tárgyával kapcsolatos kötelezettségek.

61. Bár hajlok annak elfogadására, hogy – amint azt már jeleztem – a fent említett ítélkezési gyakorlat a „közlekedési eszközök bérbeadása” 2006/112 irányelv 56. cikke értelmében vett fogalmának értelmezésére is alkalmazható, nem értek azonban egyet a QM társaság azon állításával, amely szerint az ezen ítélkezési gyakorlatból eredő feltételek, és különösen a bérlet tárgyának más személyek kizárásával történő használatának kritériuma kizárja annak elismerését, hogy a gépjármű jelen eljáráshoz hasonló helyzetben a munkavállaló részére történő rendelkezésre bocsátása esetében bérleti szerződés álljon fenn.

62. E társaság ugyanis azt állítja, hogy mivel a gépjármű rendelkezésre bocsátására részben üzleti célból kerül sor, a munkavállaló azt nem más személyek kizárásával használja, mivel a gépjárműnek a *munkavállaló által* (hallgatólagosan a munkáltató érdekében) *üzleti célból történő használata* lényegében annak *munkáltató általi* használatának minősül.

63. Ez az álláspont nem fogadható el. Az a körülmény, hogy a gépjármű használatának lehetősége megkönnyíti a munkavállaló számára szakmai kötelezettségeinek teljesítését, és hogy többek között ez volt a célja annak, hogy a munkáltató e gépjárművet a rendelkezésére bocsátotta, nem változtat azon a tényen, hogy a munkáltatóval kötött szerződés keretében e gépjárművel kizárólagos jelleggel rendelkezik. Hasonlóképp nem változtat ezen az sem, hogy a munkáltató adhat olyan utasításokat a munkavállalónak, amelyek teljesítéséhez a rendelkezésére bocsátott jármű használata szükséges.(28) Ugyanez lenne a helyzet, ha a munkavállaló az említett jármű tulajdonosa lenne. Más lenne viszont a helyzet, ha a munkáltató olyan gépjárművekből álló flottával rendelkezne, amelyeket a munkavállalók szükség esetén (és e járművek rendelkezésre állása keretében) használhatnának, de egyik ilyen gépjármű sem lenne állandó jelleggel valamely meghatározott munkavállalóhoz rendelve.

64. Hasonlóképpen, a 2006/112 irányelv 56. cikke értelmében vett bérbeadási ügylet fennállásának értékelése szempontjából nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy az adóalany a gépjárművet munkaszerződés, és nem külön polgári jogi szerződés alapján bocsátja a munkavállaló rendelkezésére. A héarendszer keretében ugyanis az ügylet funkcionális, nem pedig a formális jogi formájából eredő meghatározását kell figyelembe venni. Amennyiben az ügylet teljesíti a közlekedési eszközök bérbeadására vonatkozó ügylet funkcionális feltételeit, nincs jelentősége annak, hogy ezen ügyletet milyen típusú szerződésbe foglalták.(29)

65. A fentiek alapján úgy vélem, hogy ha az adóalany a vállalkozás vagyonának részét képező gépjárművet harminc napot meghaladó időtartamra munkavállalója szükségleteinek kielégítésére ellenérték fejében bocsátja rendelkezésre, akkor közlekedési eszköz 2006/112 irányelv 56. cikkének (2) bekezdése értelmében vett bérbeadásáról van szó.

66. Ez a megoldás megfelel a 2008/8 irányelv azon célkitűzésének is, hogy az adózás helye az a hely, ahol a tényleges igénybevétel történik.(30) Az adóalany munkavállalói részére saját szükségletek kielégítésére rendelkezésre bocsátott közlekedési eszközök esetében ugyanis e munkavállalók lakóhelyét kell a szolgáltatás tényleges igénybevétele helyének tekinteni.

67. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság egészítse ki az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott választ annak megállapításával, hogy abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az adóalany vállalkozása vagyonának részét képező gépjárműnek ezen adóalany által, munkavállalója részére, harminc napot meghaladó időtartamra történő rendelkezésre bocsátása a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja és a Bíróság e rendelkezésre vonatkozó ítélezési gyakorlata értelmében ellenérték fejében történik, ezen irányelv 56. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ilyen rendelkezésre bocsátás a „közlekedési eszköz nem rövid távú bérbeadásának” fogalma alá tartozik.

Végkövetkeztetések

68. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom, hogy a Bíróság a Finanzgericht des Saarlandes (Saarvidéki pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

1) A 2008. február 12-ii 2008/8/EK irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 26. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem minősül az e rendelkezések értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak az, ha az adóalany a vállalkozása vagyonának részét képező gépjárművet a munkavállaló magáncélú használatára bocsátja rendelkezésre abban esetben, ha e munkavállaló nem fizet díjat, és nem mond le a munkabére egy részéről vagy az adóalany által

neki biztosított egyéb elnyökről, továbbá nem végez az említett jármű rendelkezésre bocsátásához közvetlenül kapcsolódó többletmunkát.

2) Abban az esetben, ha a kérdést elterjesztő bíróság megállapítja, hogy az adóalany vállalkozása vagyonának részét képező gépjárműnek ezen adóalany által, munkavállalója részére, harminc napot meghaladó időtartamra történő rendelkezésre bocsátása a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja és a Bíróság e rendelkezésre vonatkozó ítélkezési gyakorlata értelmében ellenérték fejében történik, ezen irányelv 56. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ilyen rendelkezésre bocsátás a „közlekedési eszköz nem rövid távú bérbeadásának” fogalma alá tartozik.

1 Eredeti nyelv: lengyel

2 A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-ii tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.).

3 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

4 Lásd a 2008/8 irányelv 4. cikkét.

5 Lásd különösen: 2019. január 10-ii A ítélet (C-410/17, EU:C:2019:12, 35. és 36. pont).

6 Lásd különösen: 1997. október 16-ii Fillibeck ítélet (C-258/95, EU:C:1997:491, 15–17. pont); 2010. július 29-ii Astra Zeneca UK ítélet (C-40/09, EU:C:2010:450, 29–31. pont); 2013. július 18-ii Medicom és Maison Patrice Alard ítélet (C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479, 30. pont).

7 2013. július 18-ii Medicom és Maison Patrice Alard ítélet (C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479, 28. pont).

8 A Taxud.c.1(2016)1136484–832 REV; a Bizottság honlapján elérhető dokumentum.

9 2019. január 10-ii A ítélet (C-410/17, EU:C:2019:12, 31. pont).

10 Lásd: 2013. július 18-ii Medicom és Maison Patrice Alard ítélet (C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479, 30. pont).

11 A 2006/112 irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

12 Még olyan benyomásunk is lehet, hogy a Bíróság szándékosan tartózkodott annak elbírálásától (lásd: 1997. október 16-ii Fillibeck ítélet, C-258/95, EU:C:1997:491, 20. pont).

13 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról? közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) A 2006/112 irányelvvel hatályon kívül helyezett és felváltott irányelv.

14 1997. október 16-ii Fillibeck ítélet (C-258/95, EU:C:1997:491, 25. pont).

15 1993. május 25-ii Mohsche ítélet (C-193/91, EU:C:1993:203, 8. és 9. pont).

16 Ez az eset állhat fenn például akkor, ha e terméket az adóalany nem adóalany személytől szerezte be (lásd: 1989. június 27-ii Kühne?ítélet, 50/88, EU:C:1989:262, 9. pont).

17 Lásd ebben az értelemben: 2019. január 10-ii A ítélet (C-410/17, EU:C:2019:12, 31. pont,

valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i Medicom és Maison Patrice Alard ítélet (C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479, 26. pont).

19 2013. július 18-i Medicom és Maison Patrice Alard ítélet (C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479).

20 Hasonló megoldások találhatók a munkaviszonytól eltérő más területeken is, például általános gyakorlat a dekóder kábel vagy műholdas televíziós jelek biztosítására irányuló szerződés időtartamára történő bérbeadása.

21 Lásd például a lengyel polgári törvénykönyv 659. cikkét.

22 Jelenleg e szabály a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontjában található.

23 Lásd: 2001. október 4-i „Goed Wonen” ítélet (C-326/99, EU:C:2001:506, 31. pont).

24 Jacobs főtanácsnok „Goed Wonen” ügyre vonatkozó indítványa (C-326/99, EU:C:2001:115, 79. és 84. pont).

25 Lásd: Jacobs főtanácsnok „Goed Wonen” ügyre vonatkozó indítványa (C-326/99, EU:C:2001:115, 60. és 74. pont).

26 2001. október 4-i „Goed Wonen” ítélet (C-326/99, EU:C:2001:506, 55. pont).

27 Lásd: 2001. október 9-i Mirror Group ítélet (C-409/98, EU:C:2001:524, 31. pont); 2003. május 8-i Seeling ítélet (C-269/00, EU:C:2003:254, 49. pont); végül 2013. július 18-i Medicom és Maison Patrice Alard ítélet (C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479, 26. pont).

28 Hasonlóképpen, az, hogy a munkavállalót a közelmúltban (vagyis 2020 tavaszán) gyakran arra kötelezték, hogy a lakóhelyétől távol dolgozzon, nem jelenti azt, hogy lakóhelyet jelentő ingatlan munkavállaló általi birtoklását a munkáltató megsérti.

29 Lásd analógia útján az ingatlanok használati joga és bérbeadása közötti különbséggel összefüggésben: 2001. október 4-i „Goed Wonen” ítélet (C-326/99, EU:C:2001:506, 58. pont).

30 A 2008/8 irányelv (3) preambulumbekkezdése.