

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2015. július 2.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Héa – 2006/112/EK irányelv – Termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás – Lízingszerződés – Lízingszerződés tárgyát képező ingatlan lízingbe adó részére történő visszaszolgáltatása – A »megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés« fogalma – A lízingbe adónak az adóalap csökkentéséhez való joga – Kettős adóztatás – Különálló szolgáltatások – Az adósemlegesség elve”

A C-209/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vrhovno sodišče (Szlovénia) a Bírósághoz 2014. április 25-én érkezett, 2014. április 16-i határozatával terjesztett el az elzete

az **NLB Leasing d.o.o.**

és

a **Republika Slovenija**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az NLB Leasing d.o.o. képviselőjében J. Podlipnik adótanácsadó,
- a szlovén kormány képviselőjében T. Mihelič Žitko, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében C. Soulay, L. Lozano Palacios és M. Žebre, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló,

2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdésének, 14. cikkének, 24. cikke (1) bekezdésének, valamint 90. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az NLB Leasing d.o.o. (a továbbiakban: NLB). és a Ministrstvo za finance (pénzügyminisztérium) által képviselt Republika Slovenija között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta az előbbi két lízingszerződés megkötéséhez kapcsolódóan a megfizetett hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) összegének korrekcióját.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

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

[...]

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

[...]

4 A héairányelv 14. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

[...]

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

[...]

5 A héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

6 A héairányelv 90. cikke értelmében:

„(1) Elállás, a teljesítés megghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

(2) A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdéstől.”

A szlovén jog

7 A hozzáadottértékadóról szóló törvény (Zakon o davku na dodano vrednost, a továbbiakban: ZDDV) 3. cikkének (1) bekezdése értelmében a hÉa hatálya alá tartozik:

„(1) a Szlovén Köztársaság területén a gazdasági tevékenysége körében eljáró adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

(3) a Szlovén Köztársaság területén a gazdasági tevékenysége körében eljáró adóalany által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

8 A ZDDV 6. cikke értelmében:

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

(2) Termékértékesítésnek minősülnek továbbá a következők:

[...]

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

[...]”

9 A ZDDV 14. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „szolgáltatásnyújtás” minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

10 A ZDDV 39. cikke (2) és (3) bekezdésének szövege a következő:

„[...]”

(2) A szerződés megszűnése, visszaszolgáltatás vagy az ügylet teljesítése utáni árendemény esetén az adóalapot megfelelően csökkenteni kell. Az adóalany helyesbítheti (csökkentheti) a bevallott hÉa összegét, amennyiben a termék beszerzése vagy a szolgáltatás igénybevétele helyesbíti (csökkenti) az általa levonásba helyezett hÉa összegét, és arról a termék értékesítését vagy a szolgáltatás nyújtóját írásban értesíti.

(3) Az adóalany szintén helyesbítheti (csökkentheti) a fizetendő hÉa összegét, amennyiben azt lezárt fizetésektelenségi eljárást elismerő, jogerőssé vált bírósági határozat vagy lezárt csődegyezségi eljárás alapján nem vagy részben nem fizette meg [...]. Ha az adóalany részére teljes egészében vagy részben megfizetik azon általa értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás ellenértékét, amelynek tekintetében az adóalapját a jelen bekezdésnek megfelelően helyesbítette, a hÉát a kapott összeg után fizeti meg.”

11 A ZZDV¹ végrehajtási rendeletének (Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 13. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A kártérítések után a héát sem bevallani, sem megfizetni nem kell.

(2) A (2) bekezdés alapján az el²z³ bekezdés értelmében vett kártérítésnek min⁴sül különösen:

- az értékesít⁵ vagy szolgáltatásnyújtó által a korábbi termékértékesítés⁶l vagy szolgáltatásnyújtásból ered⁷ kár megtérítéseként teljesített értékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, amennyiben az eladó törvény vagy szerz⁸dés alapján felel⁹s a károkért;
- az adóalany által az adósával szemben elszámolt késedelmi kamatok a késedelmi kamatok és a felszólítással összefügg¹⁰ költségek meghatározott összegéig;
- a szerz¹¹désen alapuló kötbér
- a szerz¹²dés megsz¹³néséb¹⁴l ered¹⁵ károk, amennyiben a vev¹⁶ vagy szolgáltatást igénybe vev¹⁷ ebb¹⁸l ered¹⁹en nem jutott semmiféle termékhez vagy szolgáltatáshoz.

(3) Amennyiben a szerz²⁰dés részlegesen teljesül, ez a részleges teljesítés a héa hatálya alá tartozik.”

12 A ZZDV²¹ végrehajtási rendeletének 41. cikke értelmében:

„[...]

(2) A ZDDV²² 39. cikkének (2) bekezdése értelmében az adóalany megfelelően csökkentheti a héa összegét az utólag kapott árengedménnyel, így például jelent²³s mérték²⁴ árkedvezményekkel vagy a termék kevésbé jó min²⁵ségéb²⁶l fakadóan kikötött visszatérítésekkel, amennyiben azokról közvetlenül a termék értékesít²⁷je és annak vev²⁸je, illetve a szolgáltatás nyújtója és annak igénybevev²⁹je állapodott meg.

(3) A termék értékesít³⁰je vagy szolgáltatás nyújtója a ZDDV³¹ 39. cikkének (2) bekezdése értelmében vett adóalap³²csökkentést azon adómegállapítási id³³szaktól kezd³⁴d³⁵en alkalmazhatja, amelynek során megkapta a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjének a héalevonás helyesbítésére vonatkozó írásbeli nyilatkozatát.

[...]”

Az alapeljárás és az el³⁶zetes döntéshozatalra el³⁷terjesztett kérdések

13 2008 februárjában az NLB mint kölcsönbeadó és a Domino ing, d.o.o. (a továbbiakban: Domino) mint kölcsönbevev³⁸ két rövid lejáratú, célhoz kötött kölcsönszerz³⁹dést, valamint „kereskedelmi együttm⁴⁰ködési” megállapodásokat kötött. Ez utóbbi megállapodások keretében különösen az került kikötésre, hogy az NLB által a Domino részére nyújtott kölcsönt ingatlanok megvétele céljából nyújtják, hogy azokon lakásokat építsenek, valamint hogy az NLB, amennyiben úgy dönt, finanszírozhatja e lakások építését, amely finanszírozáshoz elismerten érdeke f⁴¹z⁴²dött. A Domino a nyújtott kölcsönök segítségével megszerezte az ingatlanokat, amelyek korábbi tulajdonosai az NLB és a Domino között kötött szerz⁴³déseken kívüli harmadik személyek voltak.

14 2009 áprilisában az NLB és a Domino két, több szerz⁴⁴désb⁴⁵l álló megállapodáscsomagot kötött, amelyek a Vrhovno sodiš⁴⁶e (Legfels⁴⁷bb Bíróság) tájékoztatása szerint úgynevezett visszlízing („sale and lease back”) ügyleteknek min⁴⁸sülnek. Az NLB egyrészt két adásvételi

szerződés alapján a Domino által korábban megszerzett ingatlanok tulajdonosává vált, másrészt pedig ezzel párhuzamosan két lízingszerződés alapján kötelezettséget vállalt arra, hogy ezen ingatlanokat néhány hónapos időszakra bérbe adja a Domino részére. Az e két társaság között korábban kötött kereskedelmi együttműködési szerződések sérelme nélkül a lízingszerződésekben elírták, hogy a Domino három lehetőség közül választhat, nevezetesen: vagy meghosszabbítják a szerződések időtartamát, vagy visszaszolgáltatja az ingatlanokat az NLB részére, vagy pedig él az ezen ingatlanok tekintetében fennálló vételi jogával, és megfizeti az NLB-vel szemben fennálló összes hátralevő lízingdíjrészletet.

15 A lízingszerződések megkötésekor az NLB megfizette az e szerződések alapján a Domino részére kiszámlázott összegre eső héát, amely összeg tudnillik az összes havi – a Domino javára biztosított vételi jogokat is magában foglaló – lízingdíjrészletnek felelt meg.

16 Mivel a Domino a lízingszerződések lejártáig nem fizette meg az összes NLB-vel szemben fennálló esedékes lízingdíjrészletet, ez utóbbi, amint arra számára az említett szerződések lehetőséget biztosítottak, újra birtokba vette a lízingszerződés tárgyát képező ingatlanokat. 2010 júliusában az NLB építési telekként értékesítette az említett ingatlanokat egy harmadik személy vállalkozás, nevezetesen a Sava IP, d.o.o. (a továbbiakban: Sava IP) részére, és bevallotta az ezen ügylet után fizetendő héát.

17 A Dominóval szemben fennálló kötelezettségek nemteljesítése miatt az NLB a lízingszerződések alapján kérte az e szerződésekben elírt vételi jogok értékéhez kapcsolódóan bevallott héa összegének helyesbítését.

18 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy az NLB és a Domino a lízingszerződésekben elírtaknak megfelelően záróelszámolást készített, amely alapján az NLB az egyrészt az ingatlanok Sava IP részére történő értékesítése eredményeképpen elért vételár-többlet, másrészt pedig a Domino által meg nem fizetett – a vételi jogokat is magában foglaló – összegek közötti különbségnek megfelelő összeget fizetett meg a Domino részére.

19 Az NLB a szóban forgó ingatlanok eladási árából levonta először is az ezen átruházás után megfizetett héának, másodsor a vételi jogra vonatkozó, a Domino által még meg nem fizetett részleteknek, végül harmadszor a Domino által az NLB-vel szemben továbbra is fennálló havi lízingdíjrészletnek megfelelő összeget. Ezután a fennmaradó összeget visszafizette a Domino részére. Ezt követően az NLB két helyesbítő számlát bocsátott ki a Domino részére a vételi jogokhoz kapcsolódó fennálló részleteknek megfelelő összegben, ezzel pedig könyveiből kivezette e fennálló részleteket.

20 2012. június 5-ii határozatával a szlovén adóhatóság elutasította az NLB által a lízingszerződések megkötésekor e társaság által megfizetett héa összegének csökkentése iránt benyújtott kérelmet azzal az indokkal, hogy az NLB adóalapjának a két helyesbítő számla alapján való csökkentése nem tekinthető szabályszerűnek. Az adóhatóság úgy véli, hogy e szerződések nem „mondták fel”, és az ingatlanoknak az NLB által való visszavétele a ZDDV-1 39. cikkének (2) bekezdése értelmében – amely rendelkezés a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését ülteti át a szlovén jogba – nem minősül a „visszaszolgáltatás” egyik esetének. E hatóság álláspontja szerint a lízingbeadó valójában hitelezőként járt el, és az ingatlanokat a lízingbevevő nevében értékesítette a Sava IP részére.

21 Az NLB, vitatva a szlovén adóhatóság határozatát, elsőként közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be a Pénzügyminisztériumhoz, majd keresetet indított az illetékes elsőfokú bíróság előtt. Mindkét jogorvoslati kérelmét elutasították.

22 Fellebbezésében az NLB azt állítja, hogy az adóhatóság és az elsőfokú bíróság tévesen

értelmezte a ZDDV?1 39. cikkét és a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését. Az ingatlanoknak a Domino által a szerz?déses kötelezettségei nemteljesítése alapján való visszaszolgáltatása valójában megfelel a hivatkozott rendelkezésekben szerepl? esetek egyikének. Az NLB arra hivatkozik továbbá, hogy amennyiben nem engedélyezik számára, hogy az alapügybelihez hasonló körülmények között csökkenthesse az adóalapját, azzal sérül az adósemlegesség elve, amennyiben az ingatlanoknak egy harmadik társaság részére történt értékesítésekor másodszor is megfizette a héát.

23 E körülmények között a Vrhovno sodiš?e felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az alapeljárás fentiekben vázolt körülményeire tekintettel úgy kell?e értelmezni a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését, hogy a lízingtárgynak (ingatlan) a lízingbevev? tartozásainak meg nem fizetése miatt, továbbértékesítés és a lízingszerz?dés elszámolása céljából a lízingbeadó részére történ? visszaadása – még ha arra a lízingszerz?dés szerinti valamennyi részlet lejártát követ?en kerül is sor – a »megsz?nés, felmondás elállás, teljes vagy részleges nemfizetés« tényállását valósítja meg, amelynek alapján az adóalapot csökkenteni kell?

2) Úgy kell?e értelmezni a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 14. cikkét, valamint 24. cikkének (1) bekezdését, hogy a vételi jog összege, amely a pénzügyi lízingszerz?désb?l származó fizetési kötelezettségek legnagyobb részét képezi, és amelyet a lízingbevev? oly módon fizet meg a lízingbeadónak, hogy a tartozások megfizetésének elmaradása miatt a lízingbeadó visszaveszi birtokába a lízingtárgyat, azt egy harmadik személynek értékesíti, és az ezen értékesítésb?l származó vételártöbbletet – amely többletb?l a záróelszámolás keretében levonta a vételi jog összegét is – kifizeti a lízingbevev?nek, a szerz?dés teljesítése és a termékértékesítés ellenértékének, és így a héa hatálya alá tartozónak; vagy az ingatlan bérletére vagy hasznosítására vonatkozó szolgáltatás ellenértékének (és így a törvény vagy az adóalany választása alapján a héa hatálya alá tartozónak); vagy pedig a szerz?dés felmondásából ered? kár megtérítésének tekintend?, amelynek megfizetésére a lízingbevev? nemteljesítésével okozott kár elhárítása céljából kerül sor, és amely nem kapcsolódik közvetlenül ellenérték fejében nyújtott szolgáltatáshoz, és így nem tartozik a héa hatálya alá?

3) A második kérdésre adandó olyan értelm? válasz esetén, miszerint termékértékesítés és a szerz?dés teljesítésének ellenértékér?l van szó, fel kell tenni azt a további kérdést, hogy ellentétes?e a héa semlegességének elvével az, hogy a lízingbeadó kétszer fizette meg a héát, mégpedig el?ször a pénzügyi lízingszerz?dés megkötésekor (beleértve a vételi jog szerinti vételárat is, amely a szerz?déses összeg legnagyobb részét jelentette), majd másodszor a lízingbevev?t terhel? tartozások elmaradt megfizetése következtében az ingatlanok valamely harmadik személy részére történ? (tovább)értékesítésekor, figyelemmel arra is, hogy az ezen második értékesítésb?l származó héateher a záróelszámolással a lízingbevev?re hárul?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

A második kérdésr?l

24 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy az NLB mint lízingbeadó és a Domino mint lízingbevev? két ingatlanbérletre irányuló lízingszerz?dést kötött. Szintén e határozatból következik, hogy a Dominóval szemben fennálló kötelezettségek nemteljesítése miatt az NLB e szerz?déseknek megfelel?en újra birtokba vette az említett ingatlanokat, azokat egy harmadik személy részére továbbértékesítette, az ezen értékesítésb?l származó vételártöbbletet pedig visszafizette a Domino részére, a végelszámolás keretében levonva abból a vételi jogok összegét. A kérdést el?terjeszt? bíróság e körülmények között tette fel második kérdését, amelyet célszer? els?ként megvizsgálni, és amellyel lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy a

héairányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 14. cikkét és 24. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló lízingszolgáltatás e rendelkezések értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak min?sül.

25 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság az EUMSZ 267. cikk keretében nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy az uniós szabályokat meghatározott ügyre alkalmazza (Patriciello-ítélet, C?163/10, EU:C:2011:543, 21. pont). Az alapeljárásbelihez hasonló ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata az alapügy megoldásához szükséges jogi értékelések elvégzése. Ezzel szemben a Bíróság feladata, hogy az e mérlegelés lefolytatásához szükséges minden útmutatást megadjon a kérdést el?terjeszt? bíróságnak (Patriciello-ítélet, C?163/10, EU:C:2011:543, 23. pont).

26 Így, függetlenül az azon kérdésre adandó választól, hogy figyelemmel az alapjogvita tényállására, a szóban forgó lízingszolgáltatás valóban egy több összetev?b?l álló egységes ügylet részét képezi-e, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, biztosítani kell ez utóbbi számára minden olyan információt, amely lehet?vé teszi a lízingszolgáltatás jogi természetének a hea szempontjából való értékelését.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 24. cikke (1) bekezdésének megfelel?en „»szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem min?sül termékértékesítésnek”. Ami a „termékértékesítés” fogalmát illeti, az az ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében megköveteli „a birtokba vehet? dolog átengedés[ét], amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”. Ezenfelül a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja termékértékesítésnek min?síti valamely termék olyan szerz?dés alapján történ? birtokbaadását, amely a termék határozott id?re szóló bérletér?l szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkés?bb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg.

28 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy különbséget kell tenni az operatív és a pénzügyi lízingszerz?dés között, mivel ez utóbbit az eszköz tulajdonlásával járó összes kockázatnak és haszonnak a lízingbevev?re történ? átruházása jellemzi. Azon tények, hogy rögzítik-e a tulajdonjog átszállását a szerz?dés lejártával, vagy hogy az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos-e a termék forgalmi értékével, önmagukban vagy együttesen olyan kritériumoknak min?sülnek, amelyek lehet?vé teszik annak meghatározását, hogy egy szerz?dés pénzügyi lízingszerz?désnek min?sül-e (lásd ebben az értelemben: Eon Aset Menidjmont ítélet, C?118/11, EU:C:2012:97, 38. pont).

29 Ezenkívül a termékértékesítés fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban el?írt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne (lásd ebben az értelemben: Eon Aset Menidjmont ítélet, C?118/11, EU:C:2012:97, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Következésképpen, amennyiben valamely ingatlanra vonatkozó lízingszerz?dés a tulajdonjognak e szerz?dés lejártakor a lízingbevev?re történ? átruházását, vagy azt írja el?, hogy a lízingbevev? rendelkezik ezen ingatlan tulajdonjogának valamennyi alapvet? részjogosítványával, mivel ezzel a lízingbevev?re ruházzák többek között az említett ingatlan tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot, és mivel az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos a termék forgalmi értékével, az ügyletet tárgyi eszköz beszerzésének kell tekinteni (lásd ebben az értelemben: Eon Aset Menidjmont ítélet, C?118/11, EU:C:2012:97, 40. pont).

31 E tekintetben az alapügy tényállása, tudniillik különösen a „kereskedelmi együttm?ködési” szerz?dések kikötései, valamint a záróelszámolás szerint végrehajtott tranzakciók arra utalnak,

hogya a lízingszerződés célja az említett szerződés tárgyát képező ingatlanok tulajdonjogának a Dominóra való átruházására irányult, aminek a jelen ítélet 26–30. cikkében hivatkozott szempontok alapján történő vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

32 A fenti megfontolásokból következzen a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 14. cikkét és 24. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely ingatlanra vonatkozó lízingszerződés a tulajdonjognak e szerződés lejártakor a lízingbevevőre történő átruházását, vagy azt írja elő, hogy a lízingbevevő rendelkezik ezen ingatlan tulajdonjogának valamennyi alapvető részjogosítványával, mivel ezzel a lízingbevevőre ruházzák többek között az említett ingatlan tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot, és mivel az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos a termék forgalmi értékével, az ügyletet tárgyi eszköz beszerzésének kell tekinteni.

Az első kérdésről

33 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az alapügynek a jelen ítélet 24. pontjából következő körülményeire tekintettel úgy kell-e értelmezni a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését, hogy valamely lízingszerződés tárgyát képező ingatlan lízingbeadó részére való visszaszolgáltatása e rendelkezés értelmében megszűnésnek, felmondásnak, elállásnak, teljes vagy részleges nemfizetésnek vagy árengedménynek minősül.

34 Jóllehet a kérdést elterjesztő bíróság feladata az NLB és a Domino által teljesített ügyletek jogi minősítése, a Bíróságra hárul annak feladata, hogy az e mérlegelés lefolytatásához szükséges minden útmutatást megadja a kérdést elterjesztő bíróságnak.

35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely a megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az ügylet teljesítése utáni árengedmény eseteire vonatkozik, az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig az adóalany által fizetendő hű összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg. E rendelkezés a héairányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a hű címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. pont).

36 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a szerződés megszűnése vagy az attól való elállás esetén kívül, amelyben a felek visszakerülnek abba a helyzetbe, amelyben a szerződés megkötését megelőzően voltak, az adóalanynak pedig már nem áll fenn a követelése, a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése kizárólag olyan a helyzetekre vonatkozik, amelyekben a szerződés másik részes fele nem vagy csak részlegesen egyenlített ki valamely olyan követelést, amelynek megfizetésére a szerződés szerint köteles (lásd ebben az értelemben: Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 23. és 24. pont).

37 Ebből következően az adóalany adóalapja nem csökkenthető, amennyiben a szerződésben meghatározott feltételek között ezen adóalany az általa nyújtott szolgáltatás ellenértékéül szolgáló teljes összeget ténylegesen megkapta, vagy amennyiben – anélkül, hogy a szerződés megszűnne, vagy attól elállnának – a szolgáltatás igénybevevője már nem köteles a megállapodás szerinti ár adóalany részére történő megfizetésére.

38 A fenti megfontolásokból következzen a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé az adóalany számára, hogy csökkentse adóalapját, amennyiben az általa nyújtott szolgáltatás ellenértékéül szolgáló teljes összeget ténylegesen megkapta, vagy amennyiben anélkül, hogy a szerződést felmondanák vagy megszüntetnék, a

szerződésben részes másik fél már nem köteles a megállapodás szerinti ár adóalany részére történő megfizetésére.

A harmadik kérdésről

39 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az adósemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely adóalany egyszer a vételi jogot magában foglaló lízingszerződés megkötésekor, másodszor pedig akkor is megfizeti a héát, amikor az e szerződés tárgyát képező terméket a lízingbevevő kötelezettségeinek nemteljesítése miatt valamely harmadik társaságra ruházza át.

40 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ellentétes a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvével, ha az adóalanyok gazdasági tevékenységének adóztatása kétféle adóztatást eredményez (lásd ebben az értelemben: Puffer-ítélet, C-460/07, EU:C:2009:254, 45. és 46. pont; Klub-ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 42. pont).

41 A Bíróság szintén megállapította, hogy a héa tekintetében általában valamennyi ügylet különállónak és függetlennek kell tekinteni, amint az a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik (BG- Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 29. pont). Egyes esetekben azonban több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyet külön-külön nyújthatnak, és amelyek ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek (lásd ebben az értelemben: RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ítélet, C-155/12, EU:C:2013:434, 20. pont).

42 Ezen ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szóban forgó ügyleteket, nevezetesen egyrészt a Domino javára nyújtott szolgáltatásokat, másrészt pedig az ingatlanok valamely harmadik személy társaság részére történő átruházását „egységet képező ügyletnek” kell-e tekinteni. Ez az eset áll fenn különösen, amikor az adóalany több, a szolgáltatás igénybevevője részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek felosztása érthetetlen lenne.

43 Amennyiben bebizonyosodik, hogy az említett ügyletek nem tekinthetők egységet képező ügyletnek, nem ellentétes az adósemlegesség elvével, ha azokat a héa szempontjából elkülönülten adóztatják.

44 A fenti megfontolásokból következően az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha egyrészt valamely ingatlanokra vonatkozó lízingszolgáltatást, másrészt pedig az ezen ingatlanok (lízingszerződés szempontjából) harmadik személy részére történő átruházását a héa szempontjából elkülönülten adóztatják, amennyiben ezen ügyletek nem tekinthetők egységet képező ügyletnek, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

45 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 14. cikkét és 24. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely ingatlanra vonatkozó lízingszerződés a tulajdonjognak a szerződés lejártakor a lízingbevevőre történő átruházását, vagy azt írja elő, hogy a lízingbevevő rendelkezik ezen ingatlan tulajdonjogának valamennyi alapvető részjogosítványával, mivel ezzel a lízingbevevőre ruházzák többek között az említett ingatlan tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot, és mivel az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos a termék forgalmi értékével, az ügyletet tárgyi eszköz beszerzésének kell tekinteni.**
- 2) **A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé az adóalany számára, hogy csökkentse adóalapját, amennyiben az általa nyújtott szolgáltatás ellenértékéül szolgáló teljes összeget ténylegesen megkapta, vagy amennyiben – anélkül, hogy a szerződés megszűnne, vagy attól elállnának – a szerződésben részes másik fél már nem köteles a megállapodás szerinti ár adóalany részére történő megfizetésére.**
- 3) **Az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha egyrészt valamely ingatlanokra vonatkozó lízingszolgáltatást, másrészt pedig az ezen ingatlanok (lízingszerződés szempontjából) harmadik személy részére történő átruházását a hozzáadottértékadó szempontjából elkülönülten adóztatják, amennyiben ezen ügyletek nem tekinthetők egységet képező ügyletnek, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: szlovén.