

Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. október 4.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja – Termékértékesítés – Gépjárművek – Vételi opciót tartalmazó pénzügyi lízingszerződés”

A C-164/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári kollégium], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2016. március 21-én érkezett, 2016. január 29-i határozatával terjesztett elő

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

és

a **Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

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

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: X. Lopez Bancalari tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. január 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd képviseletében L. Allen barrister és K. Prosser QC,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében G. Brown, J. Kraehling, S. Simmons és D. Robertson, meghatalmazotti minőségben, segítjük: O. Thomas barrister,
- a holland kormány képviseletében M. Bulterman és M. de Ree, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2017. május 31-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 14. cikke (2) bekezdése b) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Mercedes Benz Financial Services UK Ltd és a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (az Egyesült Királyság adó- és vámhatósága, a továbbiakban: adóhatóság) között a járműveknek egy mintaszerződés alapján történő átadásának a hozzáadottértékadóval (a továbbiakban: héa) terhelt ügyletek szempontjából történő minősítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 14. cikke értelmében:

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

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

a) termékre vonatkozó tulajdon átruházása hatóság által vagy nevében, vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján, ellenérték fejében;

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

c) termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása.

(3) A tagállamok bizonyos építési munkák elvégzését termékértékesítésnek tekinthetik.”

4 Ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében „szolgáltatásnyújtás” minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

5 Az említett irányelv 63. cikke a következőket írja elő:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

6 Ugyanezen irányelv 64. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakok közötti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak, kivéve a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó azon termékértékesítést, mely a termék meghatározott időszakra vonatkozó bérletéről vagy részletvételéséről áll.”

Az Egyesült Királyság joga

7 A héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontját a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény) 4. mellékletének 1. pontja ültette át.

8 A Consumer Credit Act 1974 (a fogyasztói hitelek?l szóló 1974. évi törvény) 189. cikke a lízingszerz?dést olyan megállapodásként határozza meg, amely alapján a bérl? a terméket id?szakos kifizetések teljesítése fejében bérl, és a termék tulajdonjoga e személyre akkor száll át, ha a megállapodásban rögzített feltételeket teljesíti, és egy vagy több meghatározott esemény is bekövetkezik, köztük valamely opció bérl? általi gyakorlása.

9 A fogyasztói hitelek?l szóló 1974. évi törvény 99. cikke el?írja, hogy az adós az e törvényben szabályozott lízingszerz?dés alapján általa teljesítend? utolsó kifizetés teljesítését megelőz?en bármikor megszüntetheti a szerz?dést az erre vonatkozó értesítés megküldésével. Az említett törvény 100. cikke úgy rendelkezik, hogy ilyen esetben – hacsak a felek alacsonyabb összeg? kifizetésben nem állapodtak meg – az adós köteles a hitelez?nek megfizetni azt az összeget (ha van ilyen), amellyel a „végösszeg” fele meghaladja a végösszeg kifizetett és fizetend? részeinek a közvetlenül a megszüntetés el?tt fennálló összesített értékét.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

10 A Mercedes?Benz Financial Services UK, a Daimler AG egyesült királyságbeli székhely? leányvállalata három mintaszerz?dést kínál a gépjárm?vek használatának finanszírozására: a „Leasing” megnevezés? rendes bérleti szerz?dést, a „Hire Purchase” nev? hitel?bérleti szerz?dést, valamint az „Agility” elnevezés?, vételi opciót tartalmazó bérleti szerz?dést, amely az els? két szerz?dés egyes jellemz?it vegyíti, és amely alapján az ügyfelek a gépjárm? átadását követ? kés?bbi id?pontra halaszthatják a bérlet és az adásvétel közötti választást.

11 E három mintaszerz?désben közös, hogy a járm? tulajdonjoga a szerz?dés teljes id?tartama alatt továbbra is a Mercedes Benz Financial Services UK?t illeti meg, a bérl? pedig havonta esedékes részletek fizetésére köteles.

12 A mintaszerz?dések ellenben különböznek a tekintetben, hogy van?e lehet?ség – és ha igen, milyen feltételekkel – a járm? tulajdonjogának megszerzésére.

13 A „Leasing” megnevezés? mintaszerz?dés kizárja a tulajdon átruházását, és ezenfelül meghatározza azt a maximális kilométerszámot, amelynek túllépése esetén az ügyfél kötbér fizetésére köteles.

14 Ezzel szemben a „Hire Purchase” és az „Agility” elnevezés? mintaszerz?dések a tulajdon átruházásáról rendelkeznek, jóllehet különböz? feltételek mellett.

15 Az előbbi mintaszerződés esetében az egyes hónapokban megfizetett részletek összege f szabály szerint a jármű teljes vételárának felel meg, a finanszírozási költséget is beleértve. Ezt mindössze egy kisebb összeggel („opciós költség”) kell kiegészíteni ahhoz, hogy a szerződés lejártakor sor kerüljön a tulajdonjog megszerzésére. E záró fizetésről maga a szerződés rendelkezik, így az nem függ az opció gyakorlásától. Az ügyfél számláját az utóljára esedékes részlet kiegyenlítésével egyidejűleg megterhelik az opciós díjjal, és ezzel bekövetkezik a tulajdonjog átruházása. Mindazonáltal az Egyesült Királyság fogyasztóvédelmi szabályozása korlátozza azon összeg nagyságát, amelyet a bérlettel vegyes adásvétel esetén az eladó a vásárlótól követelhet, így a gyakorlatban az ügyfél akár mentesülhet is az említett záró fizetés alól azáltal, hogy a lejártá elött megszünteti a szerződést.

16 Az „Agility” megnevezésű mintaszerződés esetén a havonta esedékes részletek f szabály szerint alacsonyabbak, mint a „Hire Purchase” mintaszerződés esetén, így a teljes összegük mindössze a jármű vételárának kb. 60%-át teszi ki, a finanszírozási költséget is beleértve. Amennyiben a járművet használó személy gyakorolni kívánja a járműre vonatkozó vételi opciót, akkor körülbelül a vételár 40%-át kell megfizetnie. Ez a „megváltási” összeg a jármű szerződés megszűnésekor képviselt becsült, átlag maradványértékével egyenlő. A szerződés lejártá elött három hónappal lehetőséget biztosítanak az ügyfél számára az opció gyakorlására. A kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a bérlők közel fele él ezzel a lehetőséggel.

17 A héa szempontjából nem vitatott, hogy a „Leasing” megnevezésű mintaszerződés a „szolgáltatásnyújtás” kategóriájába tartozik, és következésképpen a héairányelv 64. cikke értelmében a havonta esedékes valamennyi részlet adóköteles, az adóalap pedig az adott részlet összegével egyenlő. Az sem vitatott, hogy ezzel szemben a „Hire Purchase” elnevezésű mintaszerződés a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett „termékértékesítésnek” minősül. Következésképpen ezen irányelv 63. cikke értelmében az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a járművet átadják, míg az adóalap az értékesítés teljes árával egyenlő.

18 Az adóhatóság szerint az „Agility” elnevezésű mintaszerződés a „Hire Purchase” megnevezésű mintaszerződéshez hasonlóan a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett „termékértékesítésnek” minősül. Az adóhatóság ezért már a járművek ilyen szerződések alapján történő átadásának időpontjában az adó teljes összegének megfizetését követtele a Mercedes-Benz Financial Services UK-tól.

19 A Mercedes-Benz Financial Services UK vitatta ezt a minősítést a First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság, adójogi tanács, Egyesült Királyság) elött arra hivatkozva, hogy az „Agility” elnevezésű mintaszerződés, amely alapján nem következik be automatikusan a tulajdonjog átruházása, „szolgáltatásnyújtásnak” tekintendő, és következésképpen a héafizetési kötelezettség csak az egyes havi részletek megfizetése tekintetében keletkezik.

20 Miután a First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság, adójogi tanács) elutasította a Mercedes-Benz Financial Services UK kérelmét, az utóbbi fellebbezést nyújtott be, amelynek az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (felsőbíróság, adójogi és kancelláriai tanács, Egyesült Királyság) helyt adott.

21 Az adóhatóság ez utóbbi határozatot támadta meg a kérdést elterjesztő bíróság elött. E bíróság szerint az elé tárt jogvita megoldása szükségessé teszi az uniós jog, konkrétan a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése b) pontjának értelmezését.

22 E körülmények között a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság, Anglia és Wales, polgári tanács, Egyesült Királyság) úgy határozott, hogy az eljárást

felfüggeszti, és elzeteres döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Mit jelent a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontjában szerepl? »olyan szerzdés, amely az[t] a kikötés[t] [tartalmazza], hogy a tulajdonjogot rendszerint legkés?bb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg« fordulat?

2) Különösen, a jelen ügy körülményei között a »rendszerint« kifejezés alapján az adóhatóságnak kizárólag a legkés?bb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével gyakorolható vételi opció fennállását kell?e azonosítania?

3) Ett?l eltér?en, a »rendszerint« kifejezés alapján a nemzeti hatóságnak tovább kell?e mennie, és meg kell?e határoznia a szerzdés gazdasági célját?

4) A harmadik kérdésre adandó igenl? válasz esetén:

a) Befolyásolja?e a 14. cikk (2) bekezdésének értelmezését annak elemzése, hogy mennyire valószínűsíthet? az ilyen opció ügyfél általi gyakorlása?

b) Jelent?séggel bír?e a vételi opció gyakorlása esetén fizetend? ár nagysága a szerzdés gazdasági céljának meghatározása szempontjából?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?

23 Együttesen vizsgálendő kérdéseivel a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontjában szerepl? „olyan szerzdés, amely az[t] a kikötés[t] [tartalmazza], hogy a tulajdonjogot rendszerint legkés?bb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg” fordulatot úgy kell?e értelmezni, hogy annak hatálya alá tartozik az alapeljárásban szerepl? mintaszerzdéshez hasonló, vételi opciót tartalmazó bérleti szerzdés.

24 Elzeteresen emlékeztetni kell arra, hogy a Mercedes Benz Financial Services UK által kínált „Agility” mintaszerzdéshez hasonló, vételi opciót tartalmazó gépjárm? bérleti szerzdés a pénzügyi lízingszerzdések vagy a hitellel vegyes bérleti szerzdések körébe tartozik.

25 Amint azt a f?tanácsnok az indítványának 22. és 23. pontjában kifejtette, e szerzdések sajátos jellemz?je, hogy a tulajdonjog teljes megszerzését helyettesítik, így a lízingbevev? anélkül használhatja tulajdonosként a terméket, hogy a termék számára történ? átadásának időpontjában egy összegben megfizetné a teljes vételárat.

26 E szerzdéstípus a sajátos jellemz?i miatt éppúgy jelentheti a tárgyi eszköz beszerzését, ahogy annak elmaradását is, mivel e szerzdésben a felek abban is megállapodhatnak, hogy a lízingbe vev?t a bérleti időszak végén választás illeti meg a tekintetben, hogy megszerzi?e az említett terméket, vagy sem (lásd ebben az értelemben: 2012. február 16?i Eon Aset Menidjmont ítélet, C?118/11, EU:C:2012:97, 34. és 37. pont).

27 Azon tények, hogy rögzítik?e a tulajdonjog átszállását a szerzdés lejártával, vagy hogy az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos?e a termék forgalmi értékével, önmagukban vagy együttesen olyan kritériumoknak min?sülnek, amelyek lehetővé teszik annak meghatározását, hogy egy szerzdés pénzügyi lízingszerzdésnek min?sül?e (lásd ebben az értelemben: 2012. február 16?i Eon Aset Menidjmont ítélet, C?118/11, EU:C:2012:97, 38. pont; 2015. július 2?i NLB Leasing ítélet, C?209/14, EU:C:2015:440, 30. pont).

28 Mindezzel együtt valamely szerzdés pénzügyi lízingszerzdésnek történ? min?sítése önmagában nem jelenti azt, hogy a termék e szerzdésen alapuló birtokbaadása a héaköteles

ügyletek kategóriájába tartozik. Ahhoz, hogy a héairányelv értelmében vett „termékértékesítésnek” legyen tekinthető, meg kell határozni, hogy az ilyen szerződés tartalmazza-e az ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett „kikötés[et] [...], hogy a tulajdonjogot rendszerint legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg”.

29 E jogi minősítéshez két elem együttes fennállása szükséges.

30 Egyrészt e rendelkezést úgy kell érteni, hogy az magában foglalja, hogy a termék birtokbaadásának alapjául szolgáló szerződés kifejezett kikötést tartalmaz arra nézve, hogy a bérlőre ruházza át.

31 Amint az ugyanis magából a szövegből kitűnik, a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem a birtokba vehető dologgal tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházására utal, amiről ugyanezen cikk (1) bekezdése rendelkezik, hanem egyértelműbb módon e termék „tulajdonjog[ának megszerzését]” említi.

32 Ezenfelül meg kell jegyezni, hogy ez a rendelkezés a hitelszerződésekben alkalmazott „részlet” kifejezést használja, ami szokatlan a tisztán bérleti szerződéseknel, amelyek rendszerint „bérleti díjat” említenek.

33 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 50. pontjában rámutatott, a lízingelt termékre vonatkozó vételi opciót tartalmazó szerződéseket úgy kell tekinteni, hogy azok a tulajdonjog átruházására vonatkozó kifejezett kikötést tartalmaznak.

34 Másrészt a szerződés kikötéseiből – azoknak a szerződéskötés időpontjához viszonyított objektív vizsgálata alapján – egyértelműen ki kell tűnnie annak, hogy a bérlő automatikusan megszerzi a termék tulajdonjogát, amennyiben a szerződést annak lejártáig szabályszerűen teljesítik.

35 A „tulajdonjogot rendszerint legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg” fordulatból ugyanis nem vonható le egyéb következtetés, mint hogy a bérlő által a szerződés alapján fizetendő, legutoljára esedékes részlet kiegyenlítésével a szerződés tárgyát képező termék tulajdonjoga automatikusan a bérlőre száll át.

36 Ami különösen azt a körülményt illeti, hogy a szerződés – az alapeljárásban szóban forgó szerződéstípushoz hasonlóan – a vételi opció bérlő általi gyakorlásának lehetőségére vonatkozó kikötést tartalmaz, pontosítani kell, hogy a „rendszerint” határozószót úgy kell érteni, hogy az mindössze a megállapodás felek általi, a *pacta sunt servanda* elvvel összhangban álló és jóhiszemű teljesítésének az elrelátható folyamatára utal.

37 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 51. és 53. pontjában rámutatott, a tulajdonjog átruházásának szerződésben meghatározott ilyen kimenetele nem egyeztethető össze a bérlő gazdasági választásának valódi lehetőségével, amely alapján a szerződés lejártakor a választáskor fennálló érdekeinek függvényében dönthet a termék megszerzése, a bérlőnek való visszaadása, illetve a bérlet meghosszabbítása mellett.

38 Ez csak akkor lenne másként, ha a szerződés pénzügyi feltételeire tekintettel a vételi opció gyakorlása jelentené a bérlő egyetlen észszerű gazdasági választását, jöllehet az említett opció alaki szempontból választásnak tűnik. Ez különösen akkor fordulhat elő, ha a szerződés alapján az opció gyakorlására vonatkozó lehetőség megnyílásakor a szerződésben meghatározott részletek összege – a finanszírozási költségeket is beleértve – a termék piaci értékének felel meg, és az opció gyakorlása nem követeli meg a bérlőtől további, jelentős összeg megfizetését.

39 A héairányelv 14. cikke (2) bekezdése b) pontja szövegének ilyen értelmezését erősíti ezen irányelvnek az adóköteles ügyletek osztályozására vonatkozó általános rendszere is.

40 Ugyanis a jelen esetben szereplőhöz hasonló olyan szerződések esetén, amelyek a teljesítésük megkezdésekor objektíve nem kapcsolódnak adóköteles ügyletekhez, az ettől eltérő értelmezés azt eredményezné, hogy a nemzeti adóhatóságoknak utólagos vizsgálatot kellene folytatniuk annak érdekében, hogy megállapítsák az adóalannyal szerződés félnek az opció gyakorlásakor fennálló szándékát, és hogy adott esetben biztosítsák az adójogszabályoknak való megfelelést.

41 Márpedig az ilyen utólagos vizsgálat megkövetelése ellentétes lenne a héarendszernek a jogbiztonság szavatolására és az adó alkalmazásával kapcsolatos intézkedések általi elősegítésére irányuló céljaival, hogy – a rendkívüli eseteket kivéve – figyelembe veszik a szóban forgó ügylet objektív jellegét (lásd analógia útján: 1995. április 6-ii BLP Group ítélet, C-4/94, EU:C:1995:107, 24. pont).

42 A tényállás értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróság feladata annak eseti, az egyes helyzetekre jellemző sajátos körülmények függvényében történő meghatározása, hogy az a szerződés, amely a járműnek az azt használó személy számára való átadásáról rendelkezik, eleget tesz-e a jelen ítéletben említett feltételeknek.

43 A fentiekből az következik, hogy a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontjában szereplő „olyan szerződés, amely az[t] a kikötés[t] [tartalmazza], hogy a tulajdonjogot rendszerint legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg” fordulatot úgy kell értelmezni, hogy annak hatálya alá tartozik a vételi opciót tartalmazó bérleti mintaszerződés, amennyiben – a szerződésnek a megszűnéséig történő szabályszerű teljesítése esetén – a szerződés pénzügyi feltételeire tekintettel megállapítható, hogy a szerződés lejártakor a vételi opció gyakorlása jelenti a bérlő egyetlen észszerű gazdasági választását; mindezek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

A költségekről

44 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szülő, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontjában szereplő „olyan szerződés, amely az[t] a kikötés[t] [tartalmazza], hogy a tulajdonjogot rendszerint legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg” fordulatot úgy kell értelmezni, hogy annak hatálya alá tartozik a vételi opciót tartalmazó bérleti mintaszerződés, amennyiben – a szerződésnek a megszűnéséig történő szabályszerű teljesítése esetén – a szerződés pénzügyi feltételeire tekintettel megállapítható, hogy a szerződés lejártakor a vételi opció gyakorlása jelenti a bérlő egyetlen észszerű gazdasági választását; mindezek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.