

**C-288/19. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. április 9.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Finanzgericht des Saarlandes (Németország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2019. március 18.

**Felperes:**

QM

**Alperes:**

Finanzamt Saarbrücken

**Az alapeljárás tárgya**

2013. és 2014. évi forgalmi adó megállapítása vállalati autó rendelkezésre bocsátása után

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 56. cikkének (2) bekezdését, hogy „közlekedési eszközök nem adóalany részére történő bérbeadásaként” értendő egy adóalany vállalkozásának a vagyontát képező gépjárműnek (vállalati autó) a vállalkozás alkalmazottja számára történő rendelkezésre bocsátása, ha ez utóbbi ezért nem nyújt olyan ellenértéket, amely nem a munkavégzéséből (annak egy részéből) áll, tehát fizetésre nem kerül sor, a készpénzben történő díjazása egy részét sem fordítja erre, és a felek között olyan megállapodás sincs, amely alapján

a vállalati autó használata más előnyökről való lemondáshoz kapcsolódik, és az adóalany által felkínált előnyök közötti választást feltételez?

### **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések**

A 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44, 11. o.) által módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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), különösen a 2., 24., 26., 45. és 56. cikk.

### **A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések**

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG), különösen az 1., 3., 3a. és 3f. §-ok.

### **A tényállás és az eljárás rövid bemutatása**

- 1 A felperes egy luxemburgi jog szerint alapított részvénytársaság (S.A.), amelynek székhelye a Luxemburgi Nagyhercegségben található. A luxemburgi vállalatánál dolgozó, Németországban lakóhellyel rendelkező két munkavállalója számára a felperes egy-egy, a vállalkozás vagyonát képező vállalati autót bocsát rendelkezésre, magánutakra is kiterjedően. A vitatott években a felperes a két munkavállaló egyikének béréből a rendelkezésre bocsátott jármű költségeihez való hozzájárulást tartott vissza. A felperes Luxemburgban az úgynevezett „egyszerűsített adózási eljárás” alá tartozik, amelyben nem lehet előzetesen felszámított adót levonni. Következésképpen a felperes nem érvényesített levonást a két vállalati autóval kapcsolatos költségek tekintetében; ennek ellentételezésképpen Luxemburgban az egyszerűsített adózási eljárás keretében nem adóztatták meg a járművek munkavállalók számára való rendelkezésre bocsátását.
- 2 2014 novemberében a felperes a gépjármű Németországban történő rendelkezésre bocsátására tekintettel forgalmiadó-alanyként regisztrálta magát az alperes adóhivatalnál. A vitatott évekre vonatkozó forgalmiadó-bevallásaiban a felperes a jármű rendelkezésre bocsátásért 2013-tól 19 %-os adókulcs alá eső egyéb adóköteles szolgáltatást vallott be 7904 euró (2013), illetve 20 767 euró (2014) összegben, továbbá az erre eső forgalmi adót. A felperes mindkét év adómegállapításával szemben kifogással élt, amelyeket az alperes mint megalapozatlanokat elutasított.
- 3 A felperes keresete arra irányul, hogy a 2013-as és 2014-es évre a forgalmi adó összegét nulla euróban állapítsák meg.

### Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 4 A felperes úgy véli, hogy nem álltak fenn a vállalati autó rendelkezésre bocsátásának Németországban történő forgalmi adóztatásának feltételei.
- 5 A felperes szerint a vállalati autó rendelkezésre bocsátása nem ellenérték fejében történt az uniós előírások értelmében, mivel az alkalmazottak nem fizettek érte, és a készpénzben történő díjazásuk egy részét sem erre fordították. Álláspontja szerint önmagában annak ténye, hogy a munkavállaló a munkáltatónak dolgozik, és a használatot a jövedelemadóztatás szempontjából bevételként kell megadóztatni, még nem jelent ellenérték fejében történő használatot.
- 6 A felperes álláspontja szerint bérbeadási szolgáltatásnyújtásról sem lehet szó. A Bíróság jelenlegi ítélezési gyakorlata alapján valamely vállalkozás vagyoni értékű magáncélra történő rendelkezésre bocsátása, amennyiben e használat ellenszolgáltatásaként nem állapítottak meg pénzben fizetendő díjazást, nem adómentes bérbeadásnak, hanem a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett ellenérték nélküli értékátruházásnak minősül. A felperes szerint a vállalati autó rendelkezésre bocsátását polgári jogilag is inkább a munkajog és nem a bérleti jog alapján kell megítélni. A vállalati autó rendelkezésre bocsátása a BFH (Bundesfinanzhof, szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ítélezési gyakorlata alapján is elválaszthatatlan részét képezi a vezetői díjazásnak. A felperes megítélése szerint az alperes álláspontja ellentétes a hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottság 2014. október 20-i 101. ülésén elfogadott iránymutatásában foglalt, csaknem egyhangú véleményével.
- 7 Az alperes a kereset megalapozatlanság miatti elutasítását kéri.
- 8 Álláspontja szerint a vállalati járműnek a munkavállaló részére történő rendelkezésre bocsátása közlekedési eszközök hosszú távú bérbeadása formájában történő, ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül. Az alperes szerint a Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium, Németország) forgalmi adó alkalmazásáról szóló rendelete (Umsatzsteueranwendungserlass) és az e minisztérium vonatkozó levelében foglalt előírások alapján valamely járműnek a vállalkozás által az alkalmazottak részére, magáncélra történő rendelkezésre bocsátása ellenérték fejében nyújtott egyéb szolgáltatásnak minősül, amelynél az ellenérték rendszerint a munkavégzés arányos része, amelyet a munkavállaló a jármű magáncélú használatáért fejt ki. Minden esetben így van ez az alperes szerint, ha a járművet – mint jelen esetben – egy bizonyos időre, és nem csupán alkalmanként bocsátják magáncélra rendelkezésre a munkavállaló számára. Az alperes szerint a hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottság 2014. október 20-i iránymutatása szerint nem attól függ a kérdés, hogy a szolgáltatás ellenérték fejében vagy anélkül történik. Szerinte ellentétes a hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottság többségi véleményével, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség az elfogadott iránymutatást nem követte, a jármű rendelkezésre bocsátásánál nem ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásból indult ki, és azt a vállalkozás székhelyén, azaz Luxemburgban adóztatta.

### Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 9 A jogvitában meghozandó döntés attól függ, hogy hogyan kell értelmezni a héairányelv 56. cikkének (2) bekezdését. Azaz „közlekedési eszköz bérbeadásának” minősül-e ebben az értelemben egy adóalany vállalkozása vagyonát képező jármű (vállalati autó) az alkalmazottak számára történő rendelkezésre bocsátása is, anélkül, hogy azok ezért olyan ellenértéket nyújtanának, amely nem a munkavégzésükből (annak egy részéből) áll, ez esetben pedig egy nem rövid távú bérbeadás esetén a teljesítés helye az alkalmazott lakóhelye, amely a jogvitában a Németországi Szövetségi Köztársaság területén található.
- 10 Ha azonban a vállalati autó rendelkezésre bocsátását nem egy közlekedési eszköz héairányelv 56. cikkének (2) bekezdése szerinti bérbeadásának kell tekinteni, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a hatályos uniós jog alapján - a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett, nem adóalany számára ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásként, vagy egy ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtással a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján egyenértékű szolgáltatásként - a héairányelv 45. cikke alapján a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelyén lenne, azaz a jelen esetben Luxemburgban, így az alperes általi megadóztatás nem következhetne be.
- 11 Azon szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének egységes kezelése érdekében, amelyek egy vállalkozáshoz tartozó vagyontárgy alkalmazottak általi magáncélú használatából állnak (így a vállalati autó rendelkezésre bocsátása is), a hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottság 2014. október 20-i 101. ülésén elfogadta iránymutatását (H dokumentum – taxud.c.1(2015)721834-832 és taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, a továbbiakban: a héabizottság iránymutatása). Ezt a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság nem értelmezi egységesen; Németországtól eltérően Luxemburg a jogvita tárgyát képező, jármű rendelkezésre bocsátását nem ellenérték fejében történő bérbeadási szolgáltatásnyújtásnak, hanem a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással egyenértékű szolgáltatásnak tekinti, amelynek a héairányelv 45. cikke alapján a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelye (Luxemburg) a teljesítési helye.
- 12 Az eljáró bírósági tanács úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre nemleges válasz adandó.
- 13 A vállalati autó rendelkezésre bocsátásának forgalmi adóztatása Németországban csak az UStG (forgalmi adóról szóló törvény) 3a. §-a (3) bekezdése 2. pontja harmadik mondatának megfelelően történhet. E rendelkezés bevezetésével ültette át a német jogalkotó a nemzeti jogba a héairányelv 2013. január 1-jei hatállyal módosított 56. cikkének (2) bekezdését. Ez alapján egy közlekedési eszköz bérbeadásának szolgáltatásnyújtási helye az hely, ahol – sem a vállalkozónak, sem

a forgalmiadóazonosító-számmal rendelkező jogi személynek nem minősülő – megrendelő lakóhelye található.

- 14 Az eljáró bírósági tanács szerint a héairányelv 56. cikkének (2) bekezdése és annak megfelelően az UStG 3a. §-a (3) bekezdése 2. pontjának harmadik mondata alapján a szolgáltatásnyújtás helye csak akkor lehet Németország, ha ellenérték fejében nyújtott bérbeadási szolgáltatásról van szó. E tekintetben kételyek merülnek fel.
- 15 Ahhoz hogy ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásról beszélhessünk, a jelen ügyben arra lenne szükség, hogy a személygépjármű rendelkezésre bocsátásáért az alkalmazott ellenértéket fizessen. E tekintetben az eljáró bírósági tanácsnak kételyei vannak a felperes munkavállalóját illetően, aki semmiféle különálló, a munkabérétől független díjazást nem fizetett.
- 16 A német pénzügyi közigazgatás a vállalati autónak a vállalkozó által az alkalmazottak részére magáncélra történő rendelkezésre bocsátását rendszerint egy közlekedési eszköz hosszú távú bérbeadásának minősíti, és ellenértéknek tekinti a munkavégzés azon arányos részét, amelyet az alkalmazott a magáncélú használatért fejt ki. Ennek alapjául az az elgondolás is szolgál, hogy a közlekedési eszköz rendelkezésre bocsátása olyan pénzben kifejezhető előny, amely egy munkavállaló esetében mint munkabér (és ezáltal az elvégzett munka díjazásának egy része) főszabály szerint a személyi jövedelemadó hatálya alá tartozik.
- 17 A Bíróság ítélezési gyakorlata fényében mindazonáltal nem lehet szó ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásról. A Medicom és Maison Patrice Alard ügyekben (2013. július 18-i ítélet, C-210/11 és C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) a Bíróság az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást illetően kifejtette, hogy az a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolatot feltételez, amelynél a fizetés hiányát nem ellensúlyozza az a körülmény, hogy a jövedelemadó szempontjából a vállalkozás vagyona körébe vont ezen dolog magáncélú használata számszerűsíthető természetbeni juttatásnak minősül, és így valamiképpen a díjazás olyan részének kell tekinteni, amelyről a jogosult a szóban forgó dolog rendelkezésre bocsátásának ellenértékeként lemondott.
- 18 Némileg más a helyzet, ha a munkavállalóktól a dolog rendelkezésre bocsátása értékének megfelelő összeget levonnak a bérből, vagy amikor egyértelmű, hogy a munkavállalók által elvégzett munka egy része a vagyontárgy rendelkezésre bocsátása ellenértékének tekinthető (lásd: 1997. október 16-i Fillibeck ítélet, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Ennek megfelelően a Bíróság az Astra Zeneca UK ügyben (2010. július 29-i ítélet, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450) úgy vélte, hogy a munkavégzés arányos része ellenérték.
- 19 A német pénzügyi közigazgatás rendszerint a vállalati autó magáncélra történő rendelkezésre bocsátásának ellenszolgáltatásaként (ellenértékeként) tekint az alkalmazottak munkavégzésére, ha azt a munkaszerződés szabályozza, vagy az szóbeli megállapodáson vagy a munkaviszony egyéb körülményein alapul,

amennyiben a járművet egy bizonyos időre, és nem csupán alkalmanként bocsátják magáncélra rendelkezésre. A BFH (szövetségi pénzügyi bíróság) ezzel alapvetően egyetért.

- 20 Amennyiben az alkalmazott a személygépjármű rendelkezésre bocsátásáért nem fizet, a készpénzben történő díjazása egy részét nem köteles erre fordítani, és különböző előnyök közötti választásról sincs megállapodás, az alapügyben nem lehet abból kiindulni, hogy ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásról van szó. A visszerhes jelleg kapcsán az is kétségeket ébreszthet, hogy az ellenérték, amely a német jövedelemadózáásban főszabály szerint átalányösszeg, nem lehet a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett konkrétan megállapított bérleti díj.
- 21 Az, hogy a Medicom és Maison Patrice Alard ügyekben (2013. július 18-i ítélet, C-210/11 és C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) a Bíróság által hozott ítélet egy adóztatás alóli kivételt, és nem az ügyletek megadóztathatóságát tárgyalta, még nem akadályozza annak a jelen jogvitára való alkalmazhatóságának; ugyanis elképzelhető, hogy azt a kérdést, hogy van-e ellenérték, egységesen kell eldönteni.
- 22 Még ha az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatás fennállására a válasz nemleges is, akkor is kérdéses, hogy az alapügyben ettől még nem Németországban volt-e a vállalati autó rendelkezésre bocsátásának helye. Az alperes ugyanis e tekintetben a héairányelv 56. cikkének (2) bekezdésére hivatkozik, és azzal érvel, hogy ez alapján nincs jelentősége, hogy a szolgáltatás ellenérték fejében vagy anélkül történik, mindaddig, amíg bérbeadási szolgáltatásnyújtást feltételezünk. Amennyiben a héairányelv 56. cikkének (2) bekezdése szerinti bérbeadás egységesen lefedi az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást és az ellenérték nélkül történő rendelkezésre bocsátást – például a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással egyenértékű szolgáltatást a vállalkozás vagyonát képező termék használatának formájában –, a szolgáltatás teljesítési helye a jelen jogvitában szintén Németország lenne. A német pénzügyi közigazgatás az érvelése alátámasztásául újfent a hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottság iránymutatására hivatkozik. Ennek 3. pontjában a következő áll:
- 23 „A hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottság nagy többségének álláspontja szerint egy olyan szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét illetően, amely valamely vagyontárgy használatából áll, egy és ugyanazon szabály irányadó, függetlenül attól, hogy a szolgáltatást ellenérték fejében nyújtják-e, vagy a héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint adóztatják-e.”
- 24 Kétséges, hogy ez közlekedési eszközök bérbeadására is érvényes-e. A héairányelv nem tartalmaz különös szabályozást az adóztatás helyét illetően a vállalkozás vagyonát képező dolog magáncélú felhasználásának a formájában ellenérték nélkül nyújtott és a héairányelv 26. cikkének (1) bekezdése alapján az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással egyenértékű szolgáltatásokra, így a teljesítési hely meghatározása során történő differenciálás nem feltétlenül szükséges; ez alól kivétel ugyanakkor a szolgáltatás különleges formájaként a

közlekedési eszközök bérbeadása, erre ugyanis a héairányelv 56. cikkének (2) bekezdése alkalmazandó. Az iránymutatás, amely szerint az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásokat és az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásokkal egyenértékű, a héairányelv 26. cikke szerinti szolgáltatásokat egységesen kell kezelni, csak az olyan szolgáltatásokra lenne értelmezhető, amelyekre nem alkalmazandó különös helymeghatározás, mint például a héairányelv 56. cikke.

- 25 A hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottság számára is úgy tűnik, hogy főszabály szerint „egyéb szolgáltatásnak” tekintendő a vállalati autó alkalmazottak részére történő rendelkezésre bocsátása, és feltételezi a visszterhességet ahhoz, hogy egy közlekedési eszköz bérbeadásáról legyen szó (lásd a hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottság említett iránymutatása 3. pontjának második bekezdését és 1. pontjának utolsó bekezdését).
- 26 Ebből következően az eljáró bírósági tanács álláspontja szerint is sok minden szól amellet, hogy csak az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatás tekinthető a héairányelv 56. cikkének (2) bekezdése értelmében vett bérbeadási szolgáltatásnyújtásnak, ami a jelen ügyben – a fentiek fényében – nem áll fenn; ez alapján egy a vállalkozás vagyonát képező dolog ellenérték nélkül történő, alkalmazottak általi magáncélú használata nem lehet egyenértékű egy bérbeadási szolgáltatásnyújtással.
- 27 A következő szempontok is az ellen szólnak, hogy a vállalati autó oly módon történő rendelkezésre bocsátását, amint arról a jelen jogvitában szó van, a héairányelv 56. cikkének (2) bekezdése értelmében vett bérbeadási szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni.
- 28 A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a bérbeadási szolgáltatásnyújtáshoz ugyanis az szükséges, hogy valamennyi, e tevékenységet jellemző feltétel teljesüljön (a 2013. július 18-i Medicom és Maison Patrice Alard ítélet, C-210/11 és C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479; 2012. március 29-i ítélet, C-436/10 ECLI:EU:C:2012:185). E körbe tartozik az is, hogy a bérbeadó meghatározott időszakra és díjazás ellenében átruházza a bérlő részére valamely dolog birtokbavételének jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából. Amennyiben a szolgáltatás igénybevevőjének munkavégzését arányosan ellenértéknek tekintjük, kétséges, hogy hogyan minősítjük annak fizetését a munkavállaló betegsége esetén, amikor is az érintett munkavállaló nem lát el munkát.
- 29 A közlekedési eszköz rendelkezésre bocsátása nem bérleti jogviszony keretei között történik, hanem azt a munkajog határozza meg. Kizárólag az alkalmazottak szolgálati/munkaviszonyával áll ugyanis összefüggésben; ez a munkavégzés egy kiegészítő ellenértéke (a BFH [szövetségi pénzügyi bíróság] ítélkezési gyakorlata szerint akkor is, ha a rendelkezésre bocsátás nem kifejezett megállapodás alapján történik). A felperes az alapügyben sem bocsát rendelkezésre más személyeknek járműveket, különösen nem célja a vállalkozásnak a közlekedési eszközök üzletszerű bérbeadása. A vállalati autó rendelkezésre bocsátását a munkaszerződés

szabályozza, vagy az megfelel a felperes által az alkalmazottaknak nyújtott szokásos szolgáltatásoknak; külön bérleti szerződés nincs. A munkaszerződés mellett nincs tehát külön szerződéses jogviszony; ez abban is megmutatkozik, hogy a jármű rendelkezésre bocsátása a munkaviszony megszűnésével véget ér; meghosszabbítására ezt követően nem kerül sor.

MUNKADOKUMENTUM