

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. december 8.*

A C-280/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vestre Landsret (Dánia) a Bírósághoz 2004. június 25-én érkezett, 2004. június 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a Jyske Finans A/S

és

a Skatteministeriet

között,

a Nordania Finans A/S

és

a BG Factoring A/S

* Az eljárás nyelve: dán.

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský (előadó), J.-P. Puissochet, S. von Bahr és U. Løhmus bírák,

főtanácsnok: L. A. Geelhoed,

hivatalvezető: H. von Holstein hivatalvezető-helyettes,

tekintettel az írásbeli szakaszra és 2005. július 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Jyske Finans A/S képviselőjében E. Malberg advokat,
- a Nordania Finans A/S és a BG Factoring A/S képviselőjében H. Severin Hansen és T. K. Kristjansson Plesner advokaterne,
- a dán kormány képviselőjében J. Molde, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Biering advokat,
- a görög kormány képviselőjében I. Pouli és V. Kyriazopoulos, meghatalmazotti minőségben,

- a lengyel kormány képviselőjében J. Pietras, meghatalmazotti minőségben,

- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében L. Ström van Lier és T. Fich, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. szeptember 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1994. február 14-i 94/5/EK tanácsi irányelvvel (HL L 60., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 255. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 13. cikke B. része c) pontjának és 26a. cikke A. része e) pontjának értelmezésére vonatkozik.

- 2 A kérelmet a Jyske Finans A/S társaság (a továbbiakban: Jyske Finans) és a Skatteministeriet (Dán Adó és Jövedéki Adó Minisztérium) között a fenti társaság használtjármű-továbbértékesítési ügyleteivel kapcsolatban követelt hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 3 A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartozik az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés.

- 4 Az irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint e termékértékesítések adóalapja minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó a vevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell.

- 5 Az irányelv 13. cikkének B. része ekként rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

- c) [...] az olyan termékek értékesítése, amelyek beszerzését vagy előállítását – a 17. cikk (6) bekezdésének értelmében – az adó levonásából eleve kizárták;

[...]”

- 6 A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerint:

„A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhetsz a hozzáadottérték-adó levonásának joga. [...]

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.”

- 7 A 94/5 irányelv 1. cikkének (3) bekezdése által az irányelvbe beillesztett 26a. cikk különleges rendelkezéseket állapít meg a használt cikkekre, a művészeti tárgyakra, a gyűjteménydarabokra és a régiségekre. Ennek értelmében az adóköteles viszonteladó által értékesített használtcikkek kizárólag a nyereség, vagyis az értékesített terméknek a viszonteladó által kért eladási ára és a vételár közötti különbség után adóznak.
- 8 A 94/5 irányelv harmadik és ötödik preambulumbekzdésének tanúsága szerint e különleges rendelkezések célja a kettős adóztatás és a verseny torzulásának elkerülése.

9 A hatodik irányelv 26a. cikke A. részének e) pontjában írt meghatározás szerint az adóköteles viszonteladó „olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során megvásárol vagy vállalkozása számára beszerez, illetve viszonteladás céljából behozott cikkeket [...] [helyesen: olyan adóalany, amely gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket [...] vásárol, rendel vállalkozása céljaira vagy importál]”.

A nemzeti szabályozás

10 Az 1994. május 18-i 375. sz. törvénnyel és az 1994. december 21-i 1114. sz. módosító törvénnyel módosított, HÉA-ról szóló törvény (momslov) (a továbbiakban: a HÉA-ról szóló törvény) 8. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Az ellenszolgáltatás fejében teljesített értékesítéssel egy tekintet alá esik az, ha valamely társaság eszközeinek eladására úgy kerül sor, hogy a vállalkozás egy adott eszköz beszerzése vagy előállítása után részleges vagy teljes adólevonási joggal rendelkezik.”

11 A HÉA-ról szóló törvény 13. cikkének (2) bekezdése szerint:

„Mentes a HÉA alól azon termékek értékesítése, amelyeket az e cikk (1) bekezdésének megfelelően kizárólag hozzáadottértékadó-mentes vállalkozásban használtak fel, valamint azon termékek értékesítése, amelyek beszerzése, illetve előállítása tekintetében a 9. fejezet alapján kizárták az adó levonását.”

12 A fenti törvény 9. fejezete 42. cikke (1) bekezdésének 7. pontja akként rendelkezik, hogy „a (4), (6) és (7) bekezdésben foglaltak figyelembevételével a vállalkozások nem vonhatják le a legfeljebb 9 személy szállítására alkalmas gépjárművek beszerzése és használata után felszámított adót”.

- 13 A 42. cikk (6) bekezdése szerint:

„A motoros járművek forgalomba hozatalával, illetve bérbeadásával vagy autósiskola üzemeltetésével foglalkozó vállalkozások az (1) bekezdés 7. pontjában foglaltaktól eltérően levonhatják az e tevékenységek folytatása céljából végzett [...] beszerzések utáni adót.”

- 14 Ugyanezen törvény 17. fejezete ülteti át a 94/5 irányelvben a használt cikkekre vonatkozó különleges szabályozás rendelkezéseit.

- 15 A 17. fejezet 69. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Azon vállalkozások, amelyek viszonteladási célból használt cikkeket, művészeti tárgyakat, gyűjteménydarabokat és régiségeket vásárolnak, a jelen fejezetben meghatározott szabályok szerint fizethetik meg az ezen termékek utáni adót.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 16 A Jyske Finans személygépkocsik lízingbe adásával foglalkozik. Tevékenysége keretében új és használt gépkocsikat szerez be. Ez utóbbiak tekintetében a társaság nem tudta levonni a beszerzés árában foglalt HÉA-t, mivel a nemzeti jogszabályok szerint az eladó nem tüntetheti fel a jármű árának HÉA-tartalmát.

17 A Jyske Finans 1999. január 1-je és 2001. május 31-e között 145 használt járművet értékesített. A dán adóhatóságok 2001 májusában felszólították a társaságot, hogy e továbbértékesítések után fizessen meg 2 236 413 DKK-nak megfelelő (megközelítőleg 299 500 euró) HÉA-tartozást.

18 A Jyske Finans a Vestre Landsret előtt vitatta az adótartozás fennállását arra hivatkozva, hogy tartozásának megfizetése kettős adóztatáshoz vezetne, mivel nem tudta a használt gépkocsik árában foglalni, de fel nem tüntetett HÉA tekintetében gyakorolni az adólevonási jogát. Állítása szerint a HÉA-ról szóló törvény jogilag nem támasztja alá az adóhatóságok határozatát, és az ellentétes a hatodik irányelvvel. A Nordania Finans A/S és a BG Factoring A/S társaság a Jyske Finans kérelmét támogatva az eljárásban beavatkozóként vett részt.

19 A Vestre Landsret úgy ítélte meg, hogy az alapeljárásban az a kérdés merült fel, hogy egyfelől az adókötelezettség ellentétes-e a hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontjával, és másfelől a Jyske Finans joggal hivatkozhatott-e a hatodik irányelv 26a. cikkében meghatározott, a használt cikkek értékesítése utáni nyereséget adóztató különleges rendelkezésekre. E bíróság nézete szerint az alapügy kimenetele az irányelv e két rendelkezésének értelmezésétől függ. Ilyen körülmények mellett a Vestre Landsret akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [...] hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontját a 2. cikk (1) bekezdésének és a 11. cikk A. része (1) bekezdése a) pontjának együttes figyelembevételével akként kell-e értelmezni, hogy ezen rendelkezések alapján a tagállamok hozzáadottértékadó-rendszerükben fenntarthatnak olyan szabályozást, amely alapján az adóalany, amely üzleti tevékenységéhez jelentős mértékben tárgyi eszközöket használ, ezen eszközök értékesítése után – a használtjármű-kereskedőkkel és más használt gépjármű értékesítésével foglalkozó vállalkozók-

kal ellentétben – még abban az esetben is HÉA fizetésére köteles, ha ezen eszközök beszerzése olyan adóalanytól történt, amely nem tüntette fel az eszközök árának HÉA-tartalmát, és így az eszköz beszerzésekor nem keletkezett adólevonási jog?

- 2) A hatodik HÉA irányelv 26a. cikke A. részének e) pontját akként kell-e értelmezni, hogy az »adóköteles viszonteladó« kifejezés csak azon személyekre vonatkozik, amelyek főtevékenységként foglalkoznak használt cikkek beszerzésével és értékesítésével, amennyiben a szóban forgó használt cikkek beszerzése kizárólag vagy túlnyomó részben az azok értékesítésekor realizálható haszon megszerzése érdekében történik; vagy ezen kifejezés azon személyekre is vonatkozik, amelyek általában ezen termékeket a lízing futamidejének lejárta után értékesítés útján elidegenítik, amely a termék lízingbe adásához képest csak járulékos tevékenységnek minősül?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 20 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontját akként kell-e értelmezni, hogy az a nemzeti jogszabály, amely HÉA-kötelessé teszi az olyan ügyletet, amelynek során az adóalany a hasznosításukat követően olyan eszközöket értékesít tovább, amelyek beszerzése HÉA-t fel nem tüntető adóalanyoktól történt, és ezért az nem keletkeztetett adólevonási jogot, ellentétes az előbbi rendelkezésben azon termékek értékesítésére meghatározott adómentességgel, amelyek beszerzése tekintetében a 17. cikk (6) bekezdése értelmében kizárták az adólevonási jogot.

- 21 Meg kell említeni, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében szabályozott adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a mentességek kivételt jelentenek az irányelv 2. cikkében meghatározott azon fő szabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott valamennyi termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás hozzáadottértékadó-köteles (lásd különösen a C-8/01. sz. Taksatorringen-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13711. o.] 36. pontját és a C-428/02. sz., Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1527. o.] 29. pontját).
- 22 Szintén emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerint a tagállamok fenntarthatják az adólevonási jog kizárására vonatkozó, az irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat a Tanács e cikkben említett rendelkezéseinek elfogadásáig (lásd a C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4493. o.] 19. pontját).
- 23 Mivel a Tanács az irányelv 17. cikke (6) bekezdésének első albekezdése alapján benyújtott egyetlen bizottsági javaslatot sem fogadott el, a tagállamok fenntarthatják az adólevonási jog kizárására vonatkozó, az irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályaikat addig, amíg a közösségi jogalkotó meg nem állapítja a kizárások közösségi rendszerét, és így megvalósítja a HÉA-ra vonatkozó nemzeti jogszabályok folyamatos harmonizációját (a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 20. pontja). A közösségi jog így a mai napig nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely felsorolja azon kiadásokat, amelyek tekintetében kizárt az adólevonási jog.
- 24 A hatodik irányelv 13. cikke B. része c) pontjának rendelkezéseiben foglalt adómentesség így csak azon termékek értékesítésére vonatkozhat, amelyek beszerzésénél a nemzeti jog kizárta az adólevonási jogot. E tekintetben e rendelkezés szövegének nem lehet olyan értelmezését adni, amely megakadályozhatná annak az adóalanynak a kettős adóztatását, amely nem képes e kizárásra hivatkozni.

- 25 Ha az olyan nemzeti jogszabály, mint amely a jelen ügyben is felmerült, akként rendelkezik, hogy a gépjárművek bérbeadásával foglalkozó vállalkozások levonhatják az e tevékenységeiket szolgáló beszerzéseiket terhelő adót, ebből az következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része c) pontja alapján az ilyen vállalkozások által végzett gépkocsibeszerzés esetén a 17. cikk (6) bekezdésének megfelelően nem került kizárásra az adólevonási jog. E jármű továbbértékesítését nem lehet úgy tekinteni, mint amely az említett 13. cikk B. részének c) pontja szerinti adómentes termékértékesítések közé tartozik. Érdektelen a fenti beszerzésnek e 13. cikk szerinti minősítése szempontjából az a körülmény, hogy nem gyakorolható e beszerzés tekintetében az adólevonási jog, mivel – mint az alapügyben – az olyan eladóktól történt, amelyek a nemzeti jogszabály szerint nem vonhatták le a saját gépkocsivásárlásaikat terhelő előzetesen felszámított adót, és ezért áthárított adót sem tüntettek fel.
- 26 Ilyen körülmények mellett azt a választ kell adni az első kérdésre, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal még akkor sem ellentétes az a nemzeti jogszabály, amely alapján HÉA-köteles azon ügylet, amelynek során az adóalany a hasznosításukat követően olyan eszközöket értékesít, amelyek beszerzésénél az ezen irányelv 17. cikke (6) bekezdésének megfelelően nem került kizárásra az adólevonási jog, ha e beszerzés HÉA-t fel nem tüntető adóalanyoktól történt, és ezért az nem keletkeztetett adólevonási jogot.

A második kérdésről

- 27 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésében lényegében azt kívánja megtudni, hogy lehet-e a hatodik irányelv 26a. cikke szerinti adóköteles viszonteladónak tekinteni azt az adóalanyt, amely szokásos üzleti tevékenysége keretében a lízingtevékenysége érdekében beszerzett használt járművek továbbértékesítését végzi.

- 28 A 94/5 irányelvből származó ezen cikk különleges rendelkezéseket állapít meg az adóköteles viszonteladó által a használt cikkek, a művészeti tárgyak, a gyűjteménydarabok és a régiségek értékesítése után elért nyereség adóztatására.
- 29 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 26a. cikke A. részének e) pontjában írt meghatározás szerint adóköteles viszonteladó az az adóalany, amely gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket vásárol, rendel vállalkozása céljaira vagy importál.
- 30 A hatodik irányelv több nyelvi változata, így az angol is, arra enged következtetni, hogy a „céljából” kifejezés csak azt megelőző „importál” igére vonatkozik. Ezért kijelenthető, hogy – az alapügyben kifejezetten felmerült – beszerzési ügyletek tekintetében a hatodik irányelv nem kívánja meg a viszonteladói minősítéshez, hogy az érdekelt célja már a használt cikk megszerzésének időpontjában az eszköz viszonteladása legyen. Ilyen feltételek mellett semmi sem indokolná, hogy e meghatározásból ki kelljen zárni azt a lízingtársaságot, amely – mint a Jyske Finans – gazdasági tevékenysége keretében használt cikkeket vásárol.
- 31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi rendelkezéseket egységesen kell értelmezni és alkalmazni a Közösség valamennyi nyelvén készült változat figyelembevételével (lásd e tekintetben a 19/67. sz. Van der Vecht-ügyben 1967. december 5-én hozott ítéletet [EBHT 1967., 445., 446. o.], a C-219/95. P. sz., Ferriere Nord kontra Bizottság ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4411. o.] 15. pontját és a C-371/02. sz., Björnekulla Fruktindustrier ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5791. o.] 16. pontját). A közösségi szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi (a C-437/97. sz., EKW és Wein & Co ügyben 2000. március 9-én hozott ítélet [EBHT 2000, I-1157. o.] 42. pontja és a C-1/02. sz. Borgmann-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet [EBHT 2004., I-3219. o.] 25. pontja).

- 32 A 94/5 irányelv második, harmadik és ötödik preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy a közösségi jogalkotó bizonyos mértékig harmonizálni kívánta a tagállamokban a használt cikkek, a művészeti tárgyak, a gyűjteménydarabok és a régiségek területén az irányelvet megelőzően alkalmazandó szabályokat a kettős adóztatás, és mind a tagállamok közötti, mind az egyes tagállamokon belüli verseny torzulásának elkerülése érdekében. Ilyen körülmények mellett ellentétes lenne a közösségi jogalkotó által a használt cikkek, a művészeti tárgyak, a gyűjteménydarabok és a régiségek egységes rendszerének megteremtéséhez fűzött általános céllal, ha a „vizonteladás céljából” kifejezés értelmezését kizárólag az importügyletekre szűkítenénk. Következésképpen e kifejezést akként kell értelmezni, hogy az egyaránt vonatkozik a beszerzésekre vagy a vállalkozási célú felhasználásra.
- 33 Ezért tehát arra a kérdésre kell választ adni, hogy a hatodik irányelv a „vizonteladás céljából” használt cikket vásárló adóköteles vizonteladó említésével kizárólag azon adóalanyra vonatkozik-e, amely a beszerzést követően a járművek azonnali és közvetlenül történő továbbértékesítése céljából a járművek előkészítéséhez kapcsolódóan pusztán alapvetően technikai jellegű műveleteket végez, vagy arra az adóalanyra is, amely a járművek értékesítését megelőzően azok bérbeadását végzi. E bérbeadási tevékenység a célját tekintve tulajdonképpen független az értékesítési ügylettől, amely csak hosszú futamidő elteltevel valósulhat meg, vagy még akkor sem, tekintettel a járművek bérbeadásával járó olyan kockázatokra, mint azok elhasználódása vagy megsemmisülése. Másként fogalmazva azt kell megvizsgálni, hogy az adóköteles vizonteladó fogalma magában foglalja-e azon – az alapügyben felmerülthöz hasonló – helyzetet, amelyben az értékesítés a használt cikk beszerzésének időpontjában nem elsődleges, hanem a bérbeadáshoz járulékosan kapcsolódó másodlagos célként jelenik meg az érintett adóalany számára.
- 34 Emlékeztetni kell arra, hogy valamely közösségi rendelkezés tartalmának meghatározása során tekintettel kell lenni mind annak megfogalmazására, mind összefüggéseire és céljaira (a C-162/91. sz., Tenuta il Bosco ügyben 1992. október 15-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5279. o.] 11. pontja; a C-315/00. sz. Maierhofer-ügyben 2003. január 16-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-563. o.] 27. pontja és a C-321/02. sz. Harbs-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7101. o.] 28. pontja).

- 35 Igaz ugyan, hogy az adóköteles viszonteladónak a használt cikkek, a művészeti tárgyak, a gyűjteménydarabok és a régiségek értékesítése után elért nyereségét adóztató szabályozás a hatodik irányelv általános rendszerétől eltérő különös HÉA-rendszer, amely az irányelv 24., 25., és a 26. cikkében meghatározott különös rendszerekhez hasonlóan csak addig a mértékig alkalmazható, amíg az az általa kitűzött cél eléréséhez szükséges (lásd a 26., illetve a 25. cikkben foglalt rendszerek tekintetében a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6229. o.] 34. pontját, illetve a fent hivatkozott Harbs-ügyben hozott ítélet 27. pontját).
- 36 A hatodik irányelv 26a. cikkében használt kifejezések értelmezésének azonban összhangban kell lennie az e cikkben foglalt különös rendszer céljaival, és tiszteletben kell tartania a közös HÉA-rendszer lényegéből következő adósemlegeség elvét.
- 37 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a 94/5 irányelv harmadik és ötödik preambulumbekzdése kifejezi a közösségi jogalkotónak a kettős adóztatás és a verseny torzulásainak elkerülésére irányuló szándékát (lásd a C-320/02. sz. Stenholmen-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet [EBHT 2004., I-3509. o.] 25. pontját.)
- 38 Ugyanis a lízingtársaság által beszerzett használt járművek értékesítésének a teljes eladási ár utáni adóztatása a kettős adóztatás kockázatával jár abban az esetben, ha a társaság a beszerzés időpontjában nem tudja levonni a vételárban foglalt HÉA-t.
- 39 Ugyanakkor a hatodik irányelv által létrehozott közös HÉA-rendszer lényegéhez tartozó adósemlegeség elve tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket a HÉA kivetése során eltérően kezeljék (lásd a C-382/02. sz. Cimber Air-ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-8379. o.] 23. és 24. pontját).

- 40 A lízingtársaságok értékesítésének a teljes ár alapján történő adóztatása e társaságok rovására versenytorzulást okoz a használtautók piacán különösen azon használtjármű-kereskedők javára, amelyek a nyereség alapú adóztatás különleges rendelkezései alá tartoznak. Annak érdekében, hogy a lízingtársaság megfeleljen a vevő az iránti elvárásának, hogy ugyanolyan minőségű járműért ugyanazt az árat fizesse függetlenül attól, hogy azt használtjármű-kereskedő vagy ilyen társaság értékesíti, ez utóbbi feltehetően nem képes érvényesíteni az árban az általa fizetendő HÉA összegét, és így kénytelen ennyivel csökkenteni az árrését.
- 41 A hatodik irányelv 26a. cikkében foglalt rendszernek a fenti feltételek mellett tevékenykedő lízingtársaságokra történő alkalmazása így pontosan lehetővé teszi a közösségi jogalkotó által az e rendszer elfogadásakor kitűzött célok megvalósítását, vagyis a kettős adóztatás és a használt cikkek piacán folyó verseny torzulásainak elkerülését.
- 42 Ilyen körülmények között, és a hatodik irányelv 26a. cikkének céljára tekintettel e rendelkezést akként kell értelmezni, hogy az alapján nem zárható ki az adóköteles viszonteladó fogalmából a használt járművek értékesítését folytató lízingtársaság, amennyiben ezen értékesítést szokásos tevékenysége keretében végzi, és az értékesítési cél már a beszerzés időpontjában fennáll, még akkor sem, ha az értékesítési tevékenység a bérbeadáshoz képest csak másodlagos jellegű.
- 43 Meg kell továbbá említeni, hogy a Bizottság a nyilvános tárgyaláson jelezte, hogy a tagállamok nem fogadták el a „hetedik irányelv” tervezete keretében a részükre tett azon javaslatot, miszerint egyebek mellett a kettős adóztatás elkerülése céljából közös adórendszert hozzanak létre a használt cikkek értékesítésére, és biztosítsák a használt cikket terhelő HÉA-nak a végső értékesítés előtti visszaszerzését, egyszerre lehetővé téve így e HÉA levonását és a teljes eladási ár alapján történő adóztatást. Még annak feltételezése esetén is, hogy az ilyen vagy más rendszer *de lege ferenda*

képes lenne jobban biztosítani az ilyen értékesítések utáni HÉA beszedését, az nem lenne ellentétes azzal az értelmezéssel, amely a közösségi jognak a mai napig az egyetlen e tárgyban fennálló szabályából, a hatodik irányelv 26a. cikkéből következően kötelező a Bíróság számára.

- 44 Tekintettel a fent kifejtettekre, azt a választ kell adni a második kérdésre, hogy a hatodik irányelv 26a. cikke A. részének e) pontját akként kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben említett „adóköteles viszonteladónak” lehet tekinteni azt a vállalkozást, amely szokásos tevékenysége keretében értékesíti az általa a lízingtevékenysége érdekében beszerzett használt járműveket, és amely számára az értékesítés a használt cikk beszerzése időpontjában nem elsődleges, hanem pusztán a bérbeadáshoz járulékosan kapcsolódó másodlagos célként jelenik meg.

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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról**

szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke B. részének c) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal még akkor sem ellentétes az a nemzeti jogszabály, amely alapján hozzáadottértékadóköteles azon ügylet, amelynek során az adóalany a hasznosításukat követően olyan eszközöket értékesít, amelyek beszerzésénél az ezen irányelv 17. cikke (6) bekezdésének megfelelően nem került kizárássra az adólevonási jog, ha e beszerzés hozzáadottérték-adót fel nem tüntető adóalanyoktól történt, és ezért az nem keletkeztetett adólevonási jogot.

- 2) A 94/5 irányelv által módosított 77/388 hatodik irányelv 26a. cikke A. részének e) pontját akként kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben említett „adóköteles viszonteladónak” lehet tekinteni azt a vállalkozást, amely szokásos tevékenysége keretében értékesíti az általa a lízingtevékenysége érdekében beszerzett használt járműveket, és amely számára az értékesítés a használt cikk beszerzése időpontjában nem elsődleges, hanem pusztán a bérbeadáshoz járulékosan kapcsolódó másodlagos célként jelenik meg.

Aláírások