



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2015. július 2.*

„Előzetes 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Vrhovno sodišče (Szlovénia) a Bírósághoz 2014. április 25-én érkezett, 2014. április 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

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,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

* Az eljárás nyelve: szlovén.

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

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 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 előbbitől két lízingszerződés megkötéséhez kapcsolódóan a megfizetett hozzáadottérték-adó (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 meghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény 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 hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon o davku na dodano vrednost, a továbbiakban: ZDDV-1) 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-1 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-1 14. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „szolgáltatásnyújtás” minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

10 A ZDDV-1 39. cikke (2) és (3) bekezdésének szövege a következő:

„[...]

(2) A szerződés megszűnése, visszaszolgáltatás vagy az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén az adóalapot megfelelően csökkenteni kell. Az adóalany helyesbítheti (csökkentheti) a bevallott héa összegét, amennyiben a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője helyesbíti (csökkenti) az általa levonásba helyezett héa összegét, és arról a termék értékesítőjét vagy a szolgáltatás nyújtóját írásban értesíti.

(3) Az adóalany szintén helyesbítheti (csökkentheti) a fizetendő héa összegét, amennyiben azt lezárt fizetéseképtelenségi 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 ZZDV-1 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 előző bekezdés értelmében vett kártérítésnek minősül különösen:

- az értékesítő vagy szolgáltatásnyújtó által a korábbi termékértékesítésből vagy szolgáltatásnyújtásból eredő kár megtérítéseként teljesített értékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, amennyiben az eladó törvény vagy szerződés alapján felelős a károkért;
- az adóalany által az adósával szemben elszámolt késedelmi kamatok a késedelmi kamatok és a felszólítással összefüggő költségek meghatározott összegéig;
- a szerződésen alapuló kötbér
- a szerződés megszűnéséből eredő károk, amennyiben a vevő vagy szolgáltatást igénybe vevő ebből eredően nem jutott semmiféle termékhez vagy szolgáltatáshoz.

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

12 A ZZDV-1 végrehajtási rendeletének 41. cikke értelmében:

„[...]

(2) A ZZDV-1 39. cikkének (2) bekezdése értelmében az adóalany megfelelően csökkentheti a héa összegét az utólag kapott árengedménnyel, így például jelentős mértékű árkedvezményekkel vagy a termék kevésbé jó minőségéből fakadóan kikötött visszatérítésekkel, amennyiben azokról közvetlenül a termék értékesítője és annak vevője, illetve a szolgáltatás nyújtója és annak igénybevevője állapotott meg.

(3) A termék értékesítője vagy szolgáltatás nyújtója a ZZDV-1 39. cikkének (2) bekezdése értelmében vett adóalap-csökkentést azon adómegállapítási időszaktól kezdődően alkalmazhatja, amelynek során megkapta a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjének a héalevonás helyesbítésére vonatkozó írásbeli nyilatkozatát.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 13 2008 februárjában az NLB mint kölcsönbeadó és a Domino ing, d.o.o. (a továbbiakban: Domino) mint kölcsönbevevő két rövid lejáratú, célhoz kötött kölcsönszerződést, valamint „kereskedelmi együttműködési” 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 fűződött. A Domino a nyújtott kölcsönök segítségével megszerezte az ingatlanokat, amelyek korábbi tulajdonosai az NLB és a Domino között kötött szerződéseken kívüli harmadik személyek voltak.
- 14 2009 áprilisában az NLB és a Domino két, több szerződésből álló megállapodáscsomagot kötött, amelyek a Vrhovno sodišče (Legfelsőbb Bíróság) tájékoztatása szerint úgynevezett visszlízing („sale and lease back”) ügyleteknek minősülnek. 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 előírták, hogy a Domino három lehetőség közül választhat, nevezetesen: vagy meghosszabbítja 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 tudillik 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 előírt vételi jogok értékéhez kapcsolódóan bevallott hea összegének helyesbítését.
- 18 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy az NLB és a Domino a lízingszerződésekben előírtaknak megfelelően záróelszámolást készített, amely alapján az NLB az egyrészt az ingatlanok Sava IP részére történő értékesítése eredményeképpen elért vételártöbblet, 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 kivette e fennálló részleteket.
- 20 2012. június 5-i határozatával a szlovén adóhatóság elutasította az NLB által a lízingszerződések megkötésekor e társaság által megfizetett hea 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 szerződéseket 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 szerződéses kötelezettségei nemteljesítése alapján való visszaszolgáltatása valójában megfelel a hivatkozott rendelkezésekben szereplő 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 sodišče felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő 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 lízingbevevő tartozásainak meg nem fizetése miatt, továbbértékesítés és a lízingszerződés elszámolása céljából a lízingbeadó részére történő visszaadása – még ha arra a lízingszerződés szerinti valamennyi részlet lejártát követően kerül is sor – a »megszűnés, 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 lízingszerződésből származó fizetési kötelezettségek legnagyobb részét képezi, és amelyet a lízingbevevő 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 értékesítésből származó vételártöbbletet – amely többletből a záróelszámolás keretében levonta a vételi jog összegét is – kifizeti a lízingbevevőnek, a szerződés 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 szerződés felmondásából eredő kár megtérítésének tekintendő, amelynek megfizetésére a lízingbevevő 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 értelmű válasz esetén, miszerint termékértékesítés és a szerződés teljesítésének ellenértékéről 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 először a pénzügyi lízingszerződés megkötésekor (beleértve a vételi jog szerinti vételárat is, amely a szerződéses összeg legnagyobb részét jelentette), majd másodszor a lízingbevevőt terhelő tartozások elmaradt megfizetése következtében az ingatlanok valamely harmadik személy részére történő (tovább)értékesítésekor, figyelemmel arra is, hogy az ezen második értékesítésből származó héateher a záróelszámolással a lízingbevevőre hárul?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A második kérdésről

- 24 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy az NLB mint lízingbeadó és a Domino mint lízingbevevő két ingatlanbérletre irányuló lízingszerződést kötött. Szintén e határozatból következik, hogy a Dominóval szemben fennálló kötelezettségek nemteljesítése miatt az NLB e szerződéseknek megfelelően újra birtokba vette az említett ingatlanokat, azokat egy harmadik személy részére továbbértékesítette, az ezen értékesítésből származó vételártöbbletet pedig visszafizette a Domino részére, a végelszámolás keretében levonva abból a vételi jogok összegét. A kérdést előterjesztő bíróság e körülmények között tette fel második kérdését, amelyet célszerű elsőként 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 minősül.
- 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 előterjesztő 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 előterjesztő 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 összetevőből álló egységes ügylet részét képezi-e, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, biztosítani kell ez utóbbi számára minden olyan információt, amely lehetővé teszi a lízingszolgáltatás jogi természetének a hea szempontjából való értékelését.
- 27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 24. cikke (1) bekezdésének megfelelően „»szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek”. Ami a „termékértékesítés” fogalmát illeti, az az ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében megköveteli „a birtokba vehető dolog átengedés[ét], amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”. Ezenfelül a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja termékértékesítésnek minősíti valamely termék olyan szerződés alapján történő birtokbaadását, amely a termék határozott időre szóló bérletéről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg.
- 28 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy különbséget kell tenni az operatív és a pénzügyi lízingszerződés között, mivel ez utóbbit az eszköz tulajdonlásával járó összes kockázatnak és haszonnak a lízingbevevőre történő átruházása jellemzi. Azon tények, hogy rögzítik-e a tulajdonjog átszállását a szerződés lejártával, vagy hogy az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos-e a termék forgalmi értékével, önmagukban vagy együttesen olyan kritériumoknak minősülnek, amelyek lehetővé teszik annak meghatározását, hogy egy szerződés pénzügyi lízingszerződésnek minősül-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 előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezék, 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 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 (lásd ebben az értelemben: Eon Aset Menidjunt ítélet, C-118/11, EU:C:2012:97, 40. pont).
- 31 E tekintetben az alapügy tényállása, tudniillik különösen a „kereskedelmi együttműködési” szerződések kikötései, valamint a záróelszámolás szerint végrehajtott tranzakciók arra utalnak, hogy a lízingszerződések célja az említett szerződések tárgyát képező ingatlanok tulajdonjogának a Dominóra való átruházására irányult, aminek a jelen ítélet 26–30. cikkében hivatkozott szempontok alapján történő vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 32 A fenti megfontolásokból következően 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 előterjesztő 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 előterjesztő 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 megadjon a kérdést előterjesztő 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 hea 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 hea 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 következően 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, másodsor 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 kettős 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 ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni, amint az a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik (BGŻ 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 erőltetett 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-rendszerről 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 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.
- 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 hozzáadottérték-adó szempontjából elkülönülten adóztatják, amennyiben ezen ügyletek nem tekinthetők egységet képező ügyletnek, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások