A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2021. január 20.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – A 26. cikk (1) bekezdése – Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülő ügyletek – Az 56. cikk (2) bekezdése – A teljesítés helyének meghatározása – Közlekedési eszközök bérbeadása – Járművek alkalmazottak részére való rendelkezésre bocsátása”

A C-288/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht des Saarlandes (Saar-vidéki pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2019. április 9-én érkezett, 2019. március 18-i határozatával terjesztett elő

a **QM**

és

a **Finanzamt Saarbrücken**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, és N. Jääskinen bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a QM képviseletében G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald és F. Schöter Steuerberater, segítőik: F.-J. Müller és F. von Itter Rechtsanwälte,

– a német kormány képviseletében J. Möller és S. Eisenberg, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Pethke és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2020. szeptember 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: német.

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL 2008. L 44., 11. o.) 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: 2006/112 irányelv) 56. cikke (2) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a QM társaság és a Finanzamt Saarbrücken (saarbrückeni adóhatóság, Németország) között az utóbbi által hozott azon határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amely hozzáadottérték–adót (a továbbiakban: héa) vetett ki a járművek e társaság által való azon két alkalmazottja részére történő rendelkezésére bocsátására, akik Luxemburgban dolgoznak, és Németországban rendelkeznek lakóhellyel.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3 Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke B. részének b) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól „az ingatlanok lízingj[ét] és bérbeadás[át] [helyesen: bérbe- és haszonbérbeadását]”.

4 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdése előírja:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított [héa] teljes vagy részleges levonására jogosítanak [helyesen: amennyiben ezen termékek után az előzetesen felszámított [héa] teljesen vagy részben levonható];

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.”

A 2006/112 irányelv

5 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„(1) A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

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

6 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

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

8 Az említett irányelv 26. cikkének (1) bekezdése az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülő ügyleteket a következőképpen határozza meg:

„a) a vállalkozás vagyonát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek HÉA-ja teljesen vagy részben levonható volt;

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.”

9 Ezen irányelv 56. cikke a következőket mondja ki:

„(1) A közlekedési eszközök rövid távú bérbeadásának helye az a hely, ahol a közlekedési eszközt ténylegesen a megrendelő rendelkezésére bocsátják.

(2) A közlekedési eszközök nem adóalany részére történő bérbeadásának – a rövid távú bérbeadás kivételével – teljesítési helye az a hely, ahol a megrendelő letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

[…]

(3) Az (1) és (2) bekezdés alkalmazásában a »rövid távú« kifejezés a közlekedési eszköz folyamatos, harminc – illetve hajók esetében nem több mint kilencven – napos időszakot meg nem haladó birtoklását vagy használatát jelenti.”

A végrehajtási rendelet

10 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o. a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 38. cikke értelmében:

„(1) A [2006/112] irányelv 56. cikkében és 59. cikke első bekezdésének g) pontjában említett »közlekedési eszköz« magában foglalja a […] járműveket […].

(2) Az (1) bekezdésben említett közlekedési eszközök közé tartoznak különösen a következő járművek:

a) közúti járművek, például gépkocsik […]

[…]”

A német jog

11 A Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriftennel (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) (a kölcsönös segítségnyújtásról és az adójogi rendelkezések módosításáról szóló irányelv átültetéséről szóló törvény) módosított, 2013. június 26-i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. I, 2013., 1809. o.; a továbbiakban: UStG) 1. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy a vállalkozó által belföldön, ellenérték fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített termékértékesítések és egyéb szolgáltatások a forgalmi adó hatálya alá tartoznak.

12 Az UStG 3. §-ának (9a) bekezdése szerint ellenérték fejében nyújtott egyéb szolgáltatásnak minősül:

„1. a vállalkozás vagyonát képező, az előzetesen felszámított adó teljes vagy részleges levonására jogosító eszköz vállalkozó általi, vállalkozásidegen célokra vagy alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére történő felhasználása, amennyiben nem csekély értékű, természetben nyújtott szolgáltatásról van szó; […]

2. egyéb szolgáltatás vállalkozó általi ingyenes nyújtása vállalkozásidegen célokra vagy alkalmazottai személyes szükségleteinek kielégítésére, amennyiben nem csekély értékű, természetben nyújtott szolgáltatásról van szó.”

13 Az UStG 3a. §-a, amely az egyéb szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározását szabályozza, kimondja:

„(1) A (2)–(8) bekezdésre, valamint a 3b., 3e. és 3f. §-ra figyelemmel az egyéb szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a vállalkozó a tevékenységét folytatja. […]

(2) A (3)–(8) bekezdésre, valamint a 3b., 3e. és 3f. §-ra figyelemmel, a vállalkozó javára annak vállalkozása céljaira teljesített egyéb szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a kedvezményezett a vállalkozását működteti. [Ha az említett] szolgáltatást a vállalkozó telephelye javára nyújtják, ezzel szemben a telephely szerinti hely a meghatározó. Az 1. és 2. mondatot megfelelően alkalmazni kell azon egyéb szolgáltatás esetén, amelyet olyan, kizárólag nem vállalkozói tevékenységet folytató jogi személy javára nyújtanak, aki a forgalmi adó vonatkozásában azonosítószámmal rendelkezik, és azon egyéb szolgáltatás esetén, amelyet gazdasági és nem gazdasági tevékenységet egyaránt folytató jogi személy részére nyújtanak; ugyanakkor az nem alkalmazandó az olyan egyéb szolgáltatásokra, amelyeket kizárólag a személyzet vagy a tagok saját szükségleteinek kielégítésére szánnak.

(3) Az (1) és (2) bekezdéstől eltérve 2013. június 30-i hatállyal:

[…]

(2) A közlekedési eszközök rövid távú bérbeadásának helye az a hely, ahol a közlekedési eszközt ténylegesen a kedvezményezett rendelkezésére bocsátják. Az első mondat értelmében rövid távúnak minősül a megszakítás nélküli időszakra vonatkozó bérbeadás, amely

a) a tengeri közlekedési eszközök esetében nem haladja meg a 90 napot,

b) egyéb közlekedési eszközök esetében nem haladja meg a 30 napot.

A közlekedési eszköz olyan bérbeadása szempontjából, amelyet a második mondat értelmében nem lehet rövid távúnak tekinteni, és amelyre olyan bérlő részére kerül sor, aki nem minősül olyan vállalkozónak, amelynek vállalkozása javára a szolgáltatást igénybe vették, sem pedig olyan, nem gazdasági tevékenységet folytató jogi személynek, aki a forgalmi adó vonatkozásában azonosítószámmal rendelkezik, a teljesítési hely az a hely, ahol a kedvezményezett lakóhelye vagy székhelye található. […]”

14 Az UStG 3f. §-a értelmében a 3. § (1b) bekezdése szerinti „termékértékesítések” és a 3. § (9a) bekezdése szerinti „egyéb szolgáltatások” teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a vállalkozó a tevékenységét folytatja.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

15 A luxemburgi székhelyű QM befektetési alapkezelő társaság egy-egy járművet bocsátott két olyan munkatársa rendelkezésére, akik Luxemburgban folytatják tevékenységüket, és Németországban rendelkeznek lakóhellyel. E járműveket üzleti és magáncélokra használják.

16 2013-ban és 2014-ben a járművek rendelkezésre bocsátására az egyik munkatárs tekintetében ingyenesen került sor, míg a másik munkatárs esetében a QM a bérbeadás ellenértékeként évi 5688 euró összeget vont le annak fizetéséből.

17 A QM Luxemburgban az egyszerűsített adóztatási eljárás hatálya alá tartozik. A két jármű rendelkezésre bocsátása e tagállamban nem tartozott a héa hatálya alá, és az azok rendelkezésre bocsátása után előzetesen felszámított héa sem volt levonható.

18 2014 novemberében héanyilvántartásba vették a QM-et Németországban. 2015-ben e járművek rendelkezésre bocsátásával összefüggésben héa címén a 2013-as évre vonatkozóan 7904 euró, a 2014-es évre pedig 20 767 euró összegű egyéb szolgáltatásnak minősülő adóköteles tevékenységet vallott be.

19 A saarbrucki adóhatóság elfogadta e bevallásokat, azonban a QM 2015. július 30-án panaszt nyújtott be az e bevallásokra vonatkozó adómegállapító határozatokkal szemben.

20 A saarbrucki adóhatóság 2016. május 2-án elutasította e panaszt.

21 2016. június 2-án a QM keresetet nyújtott be e határozattal szemben a Finanzgericht des Saarlandeshoz (Saar-vidéki pénzügyi bíróság, Németország) amelyben arra hivatkozik, hogy a gépjárművek rendelkezésre bocsátása utáni héakivetés feltételei nem teljesültek. Egyrészt nem visszterhes szolgáltatásokról van szó, és a járművek közül legfeljebb azon rendelkezésre bocsátás tekinthető részben ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, amelyre a két érintett munkatárs egyike részére, pénzügyi hozzájárulás mellett került sor. Másrészt nem is a 2006/112 irányelv 56. cikkének (2) bekezdése értelmében vett szállítóeszközök bérbeadásáról van szó.

22 E körülmények között a Finanzgericht des Saarlandes (Saar-vidéki pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 56. cikkének (2) bekezdését, hogy »közlekedési eszközök nem adóalany részére történő bérbeadásaként« értendő egy adóalany vállalkozásának a vagyonát képező gépjárműnek (cégautó) a vállalkozás alkalmazottja számára történő rendelkezésre bocsátása, ha ez utóbbi ezért nem nyújt olyan ellenértéket, amely (részben) nem a munkavégzéséből áll, tehát az alkalmazott részéről fizetésre nem kerül sor, a [pénzbeli] díjazása egy részét sem fordítja erre, és a felek között olyan megállapodás sincs, amely alapján a cégautó használata más előnyökről való lemondáshoz kapcsolódik, és az adóalany által felkínált előnyök közötti választást feltételez?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

23 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 56. cikkének (2) bekezdését, hogy annak hatálya alá tartozik a vállalkozás vagyona részét képező járműnek az adóalany által az alkalmazottja részére való rendelkezésre bocsátása, amennyiben ezen alkalmazott részéről ennek ellenértékeként nem kerül sor fizetésre, és a díjazása egy részét sem fordítja erre, és amennyiben e jármű használati joga ezen alkalmazott számára nem jár együtt más előnyökről való lemondással.

24 Meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv 56. cikke (2) bekezdésének alkalmazása, amely a közlekedési eszközök bérbeadására irányuló szolgáltatás nyújtása utáni héakivetés helyét határozza meg, feltételezi, hogy a vizsgált ügylet héaköteles.

25 Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a termékértékesítést úgy határozza meg, mint a „birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

26 Mivel az alapügyben eleve nem teljesül ez a feltétel, a járművek szóban forgó rendelkezésre bocsátását nem a 2006/112 irányelv 14. cikke (1) bekezdése értelmében vett „termékértékesítésnek”, hanem annak azon 24. cikke (1) bekezdése értelmében vett „szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, amely előírja, hogy szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely az említett 14. cikk értelmében nem minősül termékértékesítésnek (lásd ebben az értelemben: 2010. július 29-i Astra Zeneca UK ítélet, C-40/09, EU:C:2010:450, 26. pont).

27 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

28 A jelen ügyben nem vitatott, hogy a QM adóalanyként eljáró személy, és hogy ilyen minőségében járt el, amikor munkavállalói rendelkezésére bocsátott a járműveket.

29 Ugyanakkor az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy valamely szolgáltatásnyújtás a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében csak akkor minősül „ellenérték fejében” teljesítettnek, és ezért csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Erről van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (lásd ebben az értelemben: 2020. március 11-i San Domenico Vetraria ítélet, C-94/19, EU:C:2020:193, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Az ilyen közvetlen kapcsolat a munkáltató és annak munkavállalója közötti viszonyokban a pénzbeli díjazás azon része révén valósulhat meg, amelyről ez utóbbinak az előbbi által nyújtott szolgáltatás ellentételezéseként le kell mondania (lásd ebben az értelemben: 1997. október 16-i Fillibeck ítélet, C-258/95, EU:C:1997:491, 14. és 15. pont; 2010. július 29-i Astra Zeneca UK ítélet, C-40/09, EU:C:2010:450, 29. pont).

31 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésében járművek olyan kölcsönbe adására hivatkozik, amelyért a munkatárs nem fizet, és a pénzbeli díjazása egy részét sem fordítja erre, továbbá e munkatárs részéről nem kerül sor az adóalany által kínált előnyök közüli választásra a felek között fennálló olyan megállapodás alapján, amelynek értelmében a cégautó használata más előnyökről való lemondással jár.

32 Ily módon, fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által lefolytatandó ténybeli vizsgálatok szükségességét, az ilyen szolgáltatás ennélfogva nem minősíthető a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak.

33 Ami azt a kérdést illeti, hogy ez az ügylet ezen irányelv 26. cikke (1) bekezdése értelmében vett ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül-e, emlékeztetni kell arra, hogy e cikk alapján valamely ügylet két esetben minősül ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak. Az első eset, amely ezen (1) bekezdés a) pontjában szerepel, a vállalkozás vagyonát képező terméknek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségletei kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra való használatára, felhasználására vonatkozik, amennyiben az ilyen termékek után előzetesen felszámított héa teljesen vagy részben levonható volt; a második pedig, amely az említett (1) bekezdés a) pontjában szerepel, az adóalany által saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtásra vonatkozik.

34 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 35. pontjában megállapította, a vállalkozás vagyonát képező terméknek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségletei kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra való használatával, felhasználásával megvalósuló szolgáltatás, amely a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján arra tekintettel nem tekinthető ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, hogy a szóban forgó termék után előzetesen felszámított héa – az e rendelkezésben előírtakkal szemben – nem vonható le, másodlagosan nem minősíthető ilyen szolgáltatásnyújtásnak ezen irányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján, anélkül hogy megkérdőjeleznénk az előzetesen felszámított héa levonására vonatkozóan az előbbi rendelkezésben előírt feltétel hatékony érvényesülését.

35 A jelen ügyben a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy a QM Luxemburgban az egyszerűsített adóztatási rendszer hatálya alá tartozott, amelynek keretében az alapügyben szóban forgó évek tekintetében nem érvényesíthette az ellenérték nélkül a munkatárs rendelkezésére bocsátott járműhöz kapcsolódó előzetesen felszámított adó levonását.

36 Az említett iratokból ugyanakkor nem következik kifejezetten, hogy Németországban ne lenne érvényesíthető az ilyen adólevonáshoz való jog.

37 Ugyanakkor, még ha a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélné is meg, hogy e feltétel teljesült Németországban, és ugyanez lenne érvényes a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdése a) pontjának egyéb alkalmazási feltételeire is, az alapügyben szóban forgó gépjármű rendelkezésre bocsátásának ebből következő ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősítése mindazonáltal nem tartozhat a 2006/112 irányelv 56. cikke (2) bekezdése első albekezdésének hatálya alá.

38 A 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülő ügylet nem tekinthető az ezen irányelv 56. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett „közlekedési eszköz bérbeadásának”.

39 Mivel a 2006/112 irányelv e tekintetben nem tartalmaz meghatározást, illetve nem utal a tagállamok jogára, a „közlekedési eszköz bérbeadásának” az ezen irányelv 56. cikke (2) bekezdése első albekezdése értelmében vett fogalma az uniós jog önálló fogalmának minősül, amelyet az Unió területén egységesen kell értelmezni, függetlenül a tagállamokban alkalmazott minősítéstől (lásd analógia útján: 2020. július 9-i AJPF Caraş-Severin és DGRFP Timişoara ítélet, C-716/18, EU:C:2020:540, 30. pont).

40 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében vett „ingatlanok bérbeadása” számos feltétel teljesülését feltételezi, nevezetesen hogy a bérbeadó díjazás ellenében és meghatározott időszakra átruházza a bérlő részére az ingatlana használati jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából (lásd ebben az értelemben: 2001. október 4-i

„Goed Wonen” ítélet, C-326/99, EU:C:2001:506, 55. pont; 2013. július 18-i Medicom és Maison Patrice Alard ítélet, C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 E feltételek értelemszerűen alkalmazandók annak meghatározására, hogy mi minősül a 2006/112 irányelv 56. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében vett „közlekedési eszköz bérbeadásának”.

42 Ebből következően az ilyen minősítés azt feltételezi, hogy a közlekedési eszköz tulajdonosa bérleti díj ellenében és meghatározott időszakra a bérlőre ruházza át e közlekedési eszköz használati jogát, más személyeket pedig kizár e jog gyakorlásából.

43 A bérleti díjra vonatkozó feltételt illetően pontosítani kell, hogy a bérleti díj megfizetésének elmaradását nem ellensúlyozhatja az a körülmény, hogy a jövedelemadó szempontjából a szóban forgó vállalkozás vagyonát képező eszköz magáncélú használata számszerűsíthető természetbeni juttatásnak minősül, és így valamiképpen a díjazás olyan részének kell tekinteni, amelyről a jogosult a szóban forgó eszköz rendelkezésre bocsátásának ellenértékeként lemondott (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i Medicom és Maison Patrice Alard ítélet, C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479, 28. pont).

44 Az ítélkezési gyakorlatból ugyanis az következik, hogy a bérleti díjnak a 2006/112 irányelv 56. cikke (2) bekezdése első albekezdése alkalmazásával összefüggésben vett fogalmát nem lehet analógia útján úgy értelmezni, hogy azzal egyenértékű valamely természetbeni juttatás, és hogy e fogalom készpénzben fizetendő bérleti díj fennállását feltételezi (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i Medicom és Maison Patrice Alard ítélet, C-210/11 és C-211/11, EU:C:2013:479, 29. és 34. pont).

45 Az ilyen feltétel nem teljesülhet a vállalkozás vagyonába tartozó olyan eszköz ingyenes használata esetében, amely a 2006/112 irányelv 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül.

46 Az ilyen ügylet ennélfogva nem tartozik a 2006/112 irányelv 56. cikke (2) bekezdése első albekezdésének hatálya alá.

47 Ugyanakkor hozzá kell tenni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kifejezetten az következik, hogy az alapeljárás egyúttal egy olyan jármű QM által az egyik munkatársa részére történő rendelkezésére bocsátására is vonatkozik, amelynek ellentételezéseként ez utóbbi munkatárs az alapügyben szóban forgó évek során évi 5700 eurót fizetett, amely összeg a díjazásából került levonásra.

48 Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság az előterjesztett kérdésben nem hivatkozott kifejezetten erre a szolgáltatásra, a Bíróság szükségesnek tartja, hogy további útmutatással szolgáljon e tekintetben.

49 Ilyen esetben ugyanis a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásról lehet szó, amely ennélfogva a 2006/112 irányelv 56. cikke (2) bekezdése első albekezdésének hatálya alá tartozhat, amit a rendelkezésére álló adatok alapján a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

50 E tekintetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy e járművet egy adóalanyként eljáró személy bocsátotta egy nem adóalany személy rendelkezésére, és hogy a végrehajtási rendelet 38. cikke értelmében vett „közlekedési eszközről” van szó. Nem tűnik vitatottnak az sem, hogy 30 napot meghaladó időtartamú rendelkezésre bocsátásról van szó, és hogy az ily módon nem minősül a 2006/112 irányelv 56. cikkének (3) bekezdése értelmében vett „rövid távú” bérbeadásnak, amely ennélfogva ki van zárva ezen irányelv 56. cikke (2) bekezdése első albekezdésének hatálya alól.

51 Ezenkívül, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 48. pontjában rámutatott, az a körülmény, hogy a QM a nemzeti jog szerint jogi szempontból nem tulajdonosa a járműnek, és azt más jogcímen bérbe tudta adni, és különösen mivel e járművel lízingszerződés alapján rendelkezhetett, nem képezi akadályát annak, hogy az ilyen rendelkezésre bocsátást úgy lehessen tekinteni, mint amely a 2006/112 irányelv 56. cikkének (2) bekezdése szerinti bérbeadási szolgáltatásnak minősül.

52 Hasonlóképpen az a kettős körülmény, hogy a gépjármű rendelkezésre bocsátása nem képezte a munkaszerződéstől elkülönülő szerződés tárgyát, és hogy a bérleti időszak pontos időbeli körülhatárolására nem került sor, hanem azt a QM és a munkatársa közötti munkaviszony fennállásától tették függővé, szintén nem képezi akadályát e minősítésnek, feltéve ugyanakkor, hogy ez az időtartam meghaladja a harminc napot.

53 Ezzel szemben az eljáró bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e személyek között „tényleges megállapodás” áll-e fenn a használat időtartama, továbbá a javak használatára és más személyek e használatból való kizárására vonatkozó jog tekintetében, amint az a lakhatás területén megállapításra került (lásd analógia útján: 2003. május 8-i Seeling ítélet, C-269/00, EU:C:2003:254, 51. pont; 2012. március 29-i BLM ítélet, C-436/10, EU:C:2012:185, 29. pont).

54 Ezenkívül, jóllehet a bérlőnek a jármű használatára és az e használatból más személyek kizárására való jogára vonatkozó feltétel nem követeli meg, hogy az adóalanynak ne legyen lehetősége a gépjármű üzleti célból történő használatának megadóztatására, ugyanakkor azt feltételezi, amint arra a főtanácsnok az indítványa 63. pontjában rámutatott, hogy e jármű folyamatosan a munkatárs rendelkezésére áll, ideértve a saját szükségletre történő használatot.

55 Ezt az értelmezést támasztja alá a 2006/112 irányelv szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezéseinek a logikája, amely szerint az adóztatásnak lehetőség szerint azon a helyen kell történnie, ahol a termékeket felhasználják, illetve a szolgáltatásokat igénybe veszik (lásd ebben az értelemben: 2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet, C-647/17, EU:C:2019:195, 29. pont), amely ezen irányelv 56. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében annak a helynek felel meg, ahol a gépjárművet bérbe adó nem adóalany személy székhelye, lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

56 A fentiekre tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 56. cikkének (2) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a vállalkozás vagyona részét képező járműnek az adóalany által az alkalmazottja részére való rendelkezésre bocsátása nem tartozik annak hatálya alá, ha ez az ügylet nem minősül az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak. Ezzel szemben, amennyiben az említett 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásról van szó, és ezen alkalmazott bérleti díj ellenében, harminc napot meghaladó időtartamra folyamatosan jogosult e jármű magáncélú használatára, és más személyek e használatból való kizárására, az ilyen ügyletekre az említett 56. cikk (2) bekezdésének első albekezdése alkalmazandó.

A költségekről

57 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 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 56. cikkének (2) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a vállalkozás vagyona részét képező járműnek az adóalany által az alkalmazottja részére való rendelkezésre bocsátása nem tartozik annak hatálya alá, ha ez az ügylet nem minősül az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak. Ezzel szemben, amennyiben az említett 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásról van szó, és ezen alkalmazott bérleti díj ellenében, harminc napot meghaladó időtartamra folyamatosan jogosult e jármű magáncélú használatára, és más személyek e használatból való kizárására, az ilyen ügyletekre az említett 56. cikk (2) bekezdésének első albekezdése alkalmazandó.

Aláírások