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. Lõhmus 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 képviseletében E. Malberg advokat,

— a Nordania Finans A/S és a BG Factoring A/S képviseletében H. Severin Hansen és T. K. Kristjansson Plesner advokaterne,

— a dán kormány képviseletében J. Molde, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Biering advokat,

— a görög kormány képviseletében I. Pouli és V. Kyriazopoulos, meghatalmazotti minőségben,

— a lengyel kormány képviseletében J. Pietras, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében 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 hozzadottérték-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 keletkezhet 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 preambulumbekezdésének 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 behoz használt 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 beszerezése 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 beszerezése, 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 foglalt, 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 beszerezése 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 tekintetni 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 preambulumbekezdéséből 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 „viszonteladás 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 „viszonteladás céljából" használt cikket vásárló adóköteles viszonteladó 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 elteltével 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 viszonteladó 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 adósemlegesség elvét.

37 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a 94/5 irányelv harmadik és ötödik preambulumbekezdése 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 e társaság a beszerzés időpontjában nem tudja levonni a vételárban foglalt HÉA-t.

39 Ugyanakkor a hatodik irányelv által létrehozott közös HÉA-rendszer lényegéhez tartozó adósemlegesség 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 kizárásra 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