

## **Személygépkocsi áfa levonása**

magánhasználat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. február 16. (\*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – 168. és 176. cikk – Levonási jog – Termékeknek és szolgáltatásoknak az adóköteles ügyletek érdekében történő felhasználására vonatkozó feltétel – A levonáshoz való jog keletkezése – Gépjármű bérleti szerződés – Lízingszerződés – A munkaadó által munkavállalójának a lakóhelye és munkahelye közötti ingyenes szállítására használt gépjármű ”

A C-118/11. sz. ügyben

az EUMSZ 267. cikk értelmében benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2011. március 7-én érkezett, 2011. február 24-i határozatával terjesztett elő az elnevezett

az **Eon Aset Menidjmont OOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök (előadó), U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund bírák,

előtanácsnok: V. Trstenjak,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a bolgár kormány képviselőiben T. Ivanov és D. Drambozova, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőiben L. Lozano Palacios és D. Roussanov, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

## **Ítéletet**

1 Az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 168., 173. és 176. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az Eon Aset Menidjmont OOD (a továbbiakban: Eon Aset) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság varnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója) között az Eon Asettel szemben adólevonási jog gyakorlása megtagadása folytán hozzáadottértékadó-fizetési (a továbbiakban: héa) kötelezettséget megállapító adóellenőrzési határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

## **Jogi háttér**

*Az uniós jog*

3 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében:

„»Gazdasági tevékenység« a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelés-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

4 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„»Termékértékesítés«: a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

5 A szóban forgó irányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében a termékértékesítés a „termék olyan szerzés alapján történő birtokbaadása, amely a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvételéséről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg.”

6 Ugyanezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése előírja:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

7 A héairányelv 26. cikke értelmében:

„(1) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

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

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

(2) A tagállamok eltérhetnek az (1) bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérés nem eredményezi a verseny torzulását.”

8 Ezen irányelv 63. cikke kimondja, hogy „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

9 A szóban forgó irányelv 64. cikkének (1) bekezdése el írja:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak, kivéve a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó azon termékértékesítést, mely a termék meghatározott időszakra vonatkozó bérletből vagy részletvételeből áll.”

10 A héairányelv 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

11 Ezen irányelv 168. cikke értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t;

[...]”

12 A szóban forgó irányelv 173. cikkének (1) bekezdése el írja:

„Amennyiben az adóalany egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében a 168., 169. és 170. cikk értelmében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az elzetesen felszámított HÉÁ összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az elző említett ügyletekhez köthet .

A levonási hányadot a 174. és 175. cikknek megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.”

13 A héairányelv 176. cikke ekképp rendelkezik:

„A Tanács a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a hű levonására. Semmiképpen nem lehet adólevonást alkalmazni az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

Az első albekezdésben említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1-jén, vagy – a Közösséghez az említett időpontot követően csatlakozó tagállamok esetében – a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik elírhatnak.”

#### *A nemzeti jog*

14 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, a DV. 2006. augusztus 4-i 63. száma; a továbbiakban: ZDDS) 6. cikkének (3) bekezdése értelmében ellenérték fejében végzett termékértékesítés „valamely termék elkülönítése vagy rendelkezésre bocsátása személyes használatra az adóalany, a tulajdonos, az alkalmazottai vagy munkavállalói, illetve harmadik személyek számára, azon feltétel mellett, hogy elállítása, behozatala vagy megszerzése során az elzetesen felszámított adót részben vagy egészében levonták.”

15 A ZDDS 9. cikke (3) bekezdésének 1. pontja értelmében ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül a „valamely természetes személy adóalany személyes használatára, illetve valamely tulajdonos, alkalmazottai vagy munkavállalói, illetve harmadik személyek számára nyújtott szolgáltatás, azon feltétel mellett, hogy a szolgáltatásnyújtás során olyan termék került felhasználásra, amelynek tekintetében elállítása, behozatala vagy megszerzése során az elzetesen felszámított adót részben vagy egészében levonták.”

16 A 9. cikk (3) bekezdését eltérően a ZDDS 9. cikke (4) bekezdésének 1. pontja úgy rendelkezik, hogy nem minősül ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, ha „a munkaadó a lakóhelyük és a munkahelyük között ingyenes oda-vissza szállítási szolgáltatást nyújt az alkalmazottnak vagy munkavállalóknak, a megbízási szerződéssel rendelkezőket is beleértve, amennyiben ezt az adóalany gazdasági tevékenysége érdekében végzi.”

17 A ZDDS 69. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Ha a termékeket és szolgáltatásokat a nyilvántartásba vett adóalany által teljesített adóköteles ügyletek céljára használják fel, ezen adóalany az alábbiakat vonhatja le:

1. a számára az értékesítő, illetve a szolgáltató – aki szintén e törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany – által értékesített vagy nyújtott, illetve értékesítendő vagy nyújtandó termékeket és szolgáltatásokat terhelő adót;

[...]

18 A ZDDS 70. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Még a 69. vagy 74. cikk szerinti feltételek teljesülése esetén sem áll fenn az adólevonás joga, amennyiben:

[...]

2. a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységét l eltér tevékenységekhez kívánják felhasználni;

[...]"

19 A ZDDS 70. cikkének (3) bekezdése értelmében:

„Az (1) bekezdés 2. pontja nem alkalmazandó a következ kre:

[...]

2. az alkalmazottak és munkavállalók – a megbízási szerz déssel foglalkoztatottakat is ideértve – munkáltatójuk általi szállítása lakóhelyük és munkahelyük között, ha e szállítási szolgáltatást a munkáltató gazdasági tevékenysége céljából ingyenesen végzi;

[...]"

### **Az alapeljárás és az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdések**

20 Az Eon Aset Bulgáriában letelepedett, különböz területeken gazdasági tevékenységeket végz társaság.

21 A 2008. július 1-je és 2009. október 31-e közötti id szakra vonatkozó adóellen rzés során a hatáskörrel rendelkező hatóságok megállapították, hogy az Eon Aset egyrészt gépjármű bérleti szerz dést kötött egy társasággal a 2008. október 1-je és 2009. március 1-je közötti id szak tekintetében, másrészt pedig 48 hónap id tartamú lízingszerz dést kötött egy másik társasággal egy másik gépjármű vonatkozásában.

22 Az Eon Aset levonta az azon adómegállapítási id szakban kibocsátott valamennyi számlán felszámított héát, amelynek során e számlákat kézhez kapta.

23 A szóban forgó hatóságok úgy ítélték meg, hogy a vonatkozó bizonyítékok hiányában úgy kellett tekinteni, hogy a járműveket nem az Eon Aset gazdasági tevékenységéhez használták.

24 Az Eon Asett l megtagadták a vonatkozó héa levonásához való jogot a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja értelmében.

25 A Eon Aset közigazgatási keresettel megtámadta a vele szemben hozott adóellen rzési határozatot a Direktor na Direktsia „Obzhavane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite el tt.

26 Mivel ez utóbbi részben helyben hagyta a szóban forgó adóellen rzési határozatot, az Eon Aset keresetet nyújtott be az Administrativen sad Varnához (várnai közigazgatási bíróság).

27 Keresetének alátámasztására az Eon Aset arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó gépjárműveket a társaság ügyvezetőjének lakóhelye és munkahelye közötti szállítására használták. A ZDDS 70. cikke (3) bekezdésének 2. pontjára hivatkozva az Eon Aset azt állítja, hogy a levonáshoz való jognak a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában el írt

kizárása nem vonatkozik a személyzet tagjainak lakóhelyük és munkahelyük közötti, a munkaadó általi ingyenes szállítására.

28 Az Eon Aset azt is vitatja, hogy a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja összeegyeztethető az uniós joggal.

29 E körülmények között az Administrativen sad Varna az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdéseket terjesztette elzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) Miként kell értelmezni a [héta]irányelv 168. cikkében a »használja fel« fordulattal jelzett feltételt, és ami az adólevonási jog keletkezésének értékelését illeti, mely időpontban kell e feltételnek teljesülnie: már a termékek beszerzésének vagy a szolgáltatások teljesítésének időpontja szerinti adómegállapítási időszakban, vagy elegendő, ha az valamely jövőbeli adómegállapítási időszakban teljesül?

2) A [héta]irányelv 168. és 176. cikkére tekintettel megengedhető-e a [ZDDS] 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontjához hasonló olyan jogi szabályozás, amely lehetővé teszi, hogy a fenti szabály szerint kizárják az »ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez [...] felhasználni [kívánt]« termékeket és szolgáltatásokat az adólevonás rendszeréből?

3) Ha a második kérdésre igenlő választ kell adni: úgy kell-e értelmezni a [héta]irányelv 176. cikkét, hogy az a tagállam, amely élni kíván a számára biztosított azon lehetőséggel, hogy az adólevonás jogát bizonyos termékek és szolgáltatások esetében kizárja, teljesítette-e azt a feltételt, hogy a termékek és szolgáltatások kategóriáit kell pontosan jelölje meg, vagyis hogy e termékeket és szolgáltatásokat azok jellege alapján határozza meg, ha a szóban forgó kiadások kategóriáit a következőképpen határozta meg: a [ZDDS] 70. cikkének (3) bekezdése szerinti eseteket kivéve olyan termékek vagy szolgáltatások, amelyeket ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez kívánnak felhasználni?

4) A harmadik kérdésre adandó választól függően, miként kell értékelni az adóalany által beszerzett termékek vagy szolgáltatások célját (felhasználását, illetve jövőbeli felhasználását) a [héta]irányelv 168. és 173. cikkére tekintettel: az adólevonási jog keletkezésének feltételeként vagy a levont összeg korrekciójára okot adó tényezőként?

5) Amennyiben a cél (a felhasználás) a levont összeg korrekciójára okot adó tényezőként értékelendő, miként kell értelmezni a [héta]irányelv 173. cikke szerinti rendelkezést: az azokban az esetekben is korrekció elvégzését rendel-e el, amelyekben a termékeket és szolgáltatásokat először nem adóköteles tevékenységhez használják fel, illetve amelyekben azokat beszerzésüket követően egyáltalán nem használják fel, azonban a vállalkozás rendelkezésére állnak, és a beszerzésüket követően [adómegállapítási] időszakok valamelyikében azokat az adóalany adóköteles tevékenységének körébe vonják?

6) Amennyiben úgy kell értelmezni a [héta]irányelv 173. cikkét, hogy az előírt korrekció azon esetekre is vonatkozik, amelyekben a termékeket és szolgáltatásokat a beszerzésüket követően először nem adóköteles tevékenységhez használják fel, illetve amelyekben azokat egyáltalán nem használják fel, később azonban azokat az adóalany adóköteles tevékenységének körébe vonják, úgy – a [ZDDS] 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja szerinti korlátozásra és azon körülményre tekintettel, hogy a [ZDDS] 79. cikke (1) és

(2) bekezdésének értelmében a korrekciót csak azon esetekben kell elvégezni, amelyekben azokat a termékeket, amelyek eredeti felhasználása megfelel az adólevonás feltételeinek, később az e feltételeknek nem megfelel módon használják fel – abból kell-e kiindulni, hogy a tagállam teljesítette arra vonatkozó kötelezettségét, hogy az adólevonás jogát minden adóalany szempontjából a lehető legmegbízhatóbb és legméltányosabb módon szabályozza?

7) Az előző kérdésekre adandó válaszoktól függően: abból kell-e kiindulni, hogy a [ZDDS] alapján nyilvántartásba vett adóalany az adólevonási jog korlátozása, illetve a levont adó összegének korrekciója tekintetében a hozzáadottérték-adóról szóló törvényben rögzített szabályozás szerint az alapügyéhez hasonló körülmények között és a [héa]irányelv 168. cikkére tekintettel jogosult a részére más adóalany által teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő elzetesen felszámított adót abban az [adómegállapítási] időszakban levonni, amelyben részére a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítették, és amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezésére sor került?”

### **Az elzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

*Az első, negyedik és hetedik kérdésről*

30 Első, negyedik és hetedik kérdésével, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontja mely feltételekkel teszi lehetővé az adóalany számára, hogy levonja az egyrészt egy gépjármű bérleti szerződés, másrészt pedig egy lízingszerződés alapján történő gépjármű bérlet jogcímén megfizetett héát, és e feltételeknek mikor kell teljesülniük a levonáshoz való jog keletkezése tekintetében.

**Elzetes megállapítások**

31 A héairányelv 168. cikke értelmében az adóalany akkor rendelkezik a hűa levonásához való joggal, ha a termékeket és a szolgáltatásokat az adóalany az adóköteles tevékenységéhez használja fel. Következésképpen az alapügyben szóban forgó tevékenységeket elzetesen minősíteni kell az adóköteles tevékenység fogalma tekintetében.

32 A héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében „»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek”, mivel a termékértékesítés fogalma ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében megköveteli „a birtokba vehető dolog átengedését], amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja fel”.

33 Mivel a gépjármű bérlet nem termékértékesítés, f szabály szerint szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni a szóban forgó irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében (lásd ebben az értelemben a C-155/0. sz. Cookies World ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-8785. o.] 45. pontját, valamint a C-425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-897. o.] 61. pontját).

34 A lízingszerződés alapján történő gépjármű bérlet ugyanakkor a tárgyi eszköz beszerzéséhez hasonló jellegzetességeket mutathat.

35 Amint azt a Bíróság megállapította egy olyan rendelkezés vonatkozásában, amely lehetővé tette, hogy a tagállamok a tárgyi eszközöket egy átmeneti időszak során kizárják a hűalevonás rendszeréből, a tárgyi eszközök fogalmába azon termékek tartoznak, amelyeket

valamely gazdasági tevékenységhez használnak, és tartós jellegüknél, valamint értéküknél fogva megkülönböztethetők, ami révén a megszerzés költségei általában nem folyó, hanem több gazdasági év során amortizálódó kiadásoknak minősülnek (lásd ebben az értelemben az 51/76. sz. *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* ügyben 1977. február 1-jén hozott ítélet [EBHT 1977., 113. o.] 12. pontját, és a C-98/07. sz., *Nordania Finans és BG Factoring* ügyben 2008. március 6-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1281. o.] 27. és 28. pontját).

36 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.

37 Lízingszerződés esetében nem szükségszerűen a termék megszerzéséről van szó, mivel az ilyen szerződés elírhatja, hogy a lízingbevevő a bérleti időszak végén olyan döntést is hozhat, hogy nem szerzi meg a szóban forgó terméket.

38 Ugyanakkor, amint az a lízingszerződésekre vonatkozó IAS 17 nemzetközi számviteli standardból következik – amely az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 2008. november 3-i 1126/2008/EK bizottsági rendeletben (HL L 320., 1. o.) szerepel –, 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.

39 Amint azt a Bíróság már megállapította, a termékértékesítés fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban elírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másikat, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne (lásd a C-320/88. sz. *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontját és a C-185/01. sz. *Auto Lease Holland* ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 32. pontját).

40 Következésképpen, amennyiben a gépjárműre vonatkozó lízingszerződés a szóban forgó gépjármű tulajdonjogának a szerződés lejártakor a lízingbevevő részére történő átruházását, illetve egyaránt azt is elírja, hogy a lízingbevevő rendelkezik a szóban forgó gépjármű tulajdonjogának valamennyi alapvető részjogosítványával, különösen az annak tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot rá ruházták, és az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos a termék forgalmi értékével, az ügyletet tárgyi eszköz beszerzésének kell tekinteni.

41 A nemzeti bíróság feladata annak meghatározása az ügy körülményeire tekintettel, hogy a jelen ítélet elírta pontjában felsorolt feltételek fennállnak-e.

A levonáshoz való jog feltételeiről

42 A héarendelet 168. cikkének a) pontjából az következik, hogy az adóalany levonhatja a termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő, elzetesen felszámított héát, amennyiben azokat gazdasági tevékenységéhez használja fel.

43 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a szóban forgó irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös héarendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve, hogy e tevékenységek maguk f szabály szerint héakötelesek (lásd többek között a C-515/07. sz. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-839. o.] 27. pontját).

44 Ha az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az elzetesen felszámított adó levonására (lásd a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3039. o.] 24. pontját és fent hivatkozott Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyben hozott ítélet 28. pontját).

45 A terméknek vagy a szolgáltatásnak a vállalkozás gazdasági tevékenység körébe tartozó ügylet érdekében történő felhasználásán alapuló kritérium aszerint változik, hogy szolgáltatás vagy tárgyi eszköz megszerzéséről van szó.

46 Az olyan ügyletet illetően, amelynek lényege valamely szolgáltatás megszerzése, mint például egy gépjármű bérlete, a konkrét beszerzési ügyletnek f szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen (a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 57. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben az igénybe vett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 58. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Mindkét, a jelen ítélet 46. és 47. pontjában említett esetben a közvetlen és azonnali kapcsolat létezése azt feltételezi, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 60. pontja).

49 Noha a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll-e fenn az alapügyben szóban forgó gépjármű bérlet és az Eon Aset gazdasági tevékenysége között, a Bíróság feladata az, hogy hasznos útmutatásokat adjon e bíróságnak az uniós jog tekintetében.

50 A jelen ügyben az Eon Aset a kérdést elterjesztő bíróság elítélte azt állította, hogy a bérleti szerződés, illetve a lízingszerződés értelmében bérelt gépjárműveket arra használták, hogy biztosítsák ügyvezetőjük szállítását munkahelye és lakóhelye között.

51 A Bíróság már megállapította, az, hogy a lakóhelyről a munkahelyre történő utazás a munkában való jelenlét, és így a munka elvégzésének szükséges feltétele, nem meghatározó annak megállapításában, hogy a munkavállaló szállítása lakóhelye és munkahelye között nem a munkavállaló magánérdekeit szolgálja a héairányelv 26. cikkének (1) bekezdése értelmében. E rendelkezés céljával ugyanis ellentétes lenne, ha az ilyen közvetett kapcsolat önmagában elegendő lenne annak kizárásához, hogy a szállítás ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősüljön (lásd ebben az értelemben a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-5577. o.] 27. pontját).

52 Ezzel szemben különleges körülmények között a vállalkozás érdekei megkövetelhetik, hogy a munkaadó maga biztosítsa a munkavállaló szállítását lakóhelyük és munkahelyük között, ily módon a szállításnak a munkaadó általi megszervezése olyan célokból történik, amelyek nem idegenek a vállalkozástól (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontját).

53 Az olyan, lízingszerződésen alapuló gépjármű bérletet illetően, amely olyan ügyletnek tekinthető, amely részben vállalkozásidegen, részben pedig vállalkozási használatra szánt tárgyi eszköz megszerzésében áll, az adóalany választhat. A hűadó vonatkozásában ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonhatja, vagy teljes egészében magánvagyonára körébe tarthatja, és ezzel teljesen kizárhatja a hűadó rendszerétől, vagy megteheti, hogy csak a tényleges vállalkozási használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (lásd ebben az értelemben az C-291/92. sz. Armbrrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 20. pontját, valamint a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7037. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

54 Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben vállalkozási célra, részben vállalkozásidegen célra használt eszközt a vállalkozás vagyona körébe vont eszköznek tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni az eszköz beszerzése után elzetesen felszámított hűadót. E körülmények között, amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vont tárgyi eszköz után lehetőség van az elzetesen felszámított hűadó teljes vagy részleges levonására, a tárgyi eszköznek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy vállalkozásidegen célokra történő felhasználása a héairányelv 26. cikkének (1) bekezdésének értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. és 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyben hozott ítélet 37. pontját).

55 Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben vállalkozási célra, részben vállalkozásidegen célra használt eszközt a magánvagyonára körébe vont eszköznek tekinti, az eszköz beszerzése után elzetesen fizetett vagy felszámított hűadót egyáltalán nem vonhatja le (a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 27. pontja). Ebben az esetben ezen eszköz vállalkozási célú használata nem hűadóköteles (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 31. pontját).

56 Végül, ha az adóalany úgy dönt, hogy az eszköznek csak a tényleges vállalkozási használattal érintett hányadát viszi be vállalkozása vagyonába, az eszköznek a vállalkozás vagyonába nem tartozó része nem tartozik a vállalkozás eszközei közé, következésképpen nem tartozik a héarendszer hatálya alá (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Armbrecht-ügyben hozott ítélet 28. pontját).

57 Azt is meg kell állapítani, hogy a héarendszer, következésképpen a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy az eszközt az adóalany e min ségében eljárva szerezte-e meg. Az eszköz felhasználása vagy tervezett felhasználása csak azon kezdeti levonás mértékét határozza meg, amelyhez az adóalany joga van (lásd ebben az értelemben a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 15. pontját).

58 Annak kérdése, hogy az adóalany e min ségében eljárva szerezte-e meg az eszközt, tehát a héairányelv 9. cikkének értelmében a gazdasági tevékenységei érdekében, ténybeli kérdés, amelyet az ügy valamennyi adatára figyelemmel kell értékelni, amelyek közé tartozik az érintett eszköz jellege, valamint a megszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történ felhasználása között eltelt idő (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

59 Adott esetben a kérdést el terjeszt bíróság feladata annak értékelése, hogy a lízingszerző és alapján bérelt gépjárművet a vállalkozás vagyonába vonták-e, illetve a levonáshoz való jog terjedelmének meghatározása, amellyel abban az esetben élhet a vállalkozás, ha csak részben vonta vállalkozási vagyonába a gépjárművet.

A levonáshoz való jog keletkezése

60 A héairányelv 167. cikke értelmében az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

61 E rendelkezés fényében kell olvasni ezen irányelv 63. cikkét, amely szerint az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

62 A szóban forgó irányelv 64. cikke értelmében, mivel a gépjármű bérletet egymást követő fizetésekkel járó szolgáltatásnyújtás jellemzi, az adólevonáshoz való jog azon időszakra keletkezik, amelyre ezen egyes fizetések vonatkoznak, és figyelembe kell venni a bérelt gépjármű és az adóalany gazdasági tevékenysége közötti közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását.

63 Amennyiben tárgyi eszközről van szó, az az adóalany, amely ezen eszköz egészét vállalkozása vagyonába vonja, a héa azonnali levonásához való joggal rendelkezik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

64 A fenti megfontolásokból az következik, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy:

– a bérelt gépjármű akkor minősül az adóalany adóköteles ügyletei érdekében felhasználatnak, ha közvetlen és azonnali kapcsolat van a jármű használatával és az adóalany

gazdasági tevékenysége között, az adólevonáshoz való jog pedig azon id szakok lejártakor keletkezik, amelyekre az egyes fizetések vonatkoznak, és a fent említett kapcsolat fennállását is ezen id szakok lejártakor kell figyelembe venni;

– a lízingszerződés alapján bérelt és tárgyi eszköznek minősülő gépjárművet akkor lehet adóköteles ügyletek érdekében felhasználni tekinteni, ha ezt az eszközt az adóalany e minőségében eljárva szerzi be, és teljes egészében vállalkozása vagyoni körébe vonja, mivel az elzetesen felszámított hea levonása teljes és azonnali, és mivel a szóban forgó eszköz bármely, a vállalkozó vagy alkalmazottai általi magáncélú, vagy vállalkozásidegen használata ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül.

#### *A második és harmadik kérdésről*

65 Második és harmadik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja, amely lehetővé teszi a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni, összeegyeztethető-e a héairányelv 168. és 176. cikkével.

66 Elzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak az EUMSZ 267. cikk szerinti elzetes döntéshozatali eljárás keretében nincs hatásköre arra, hogy a nemzeti törvényi vagy rendeleti rendelkezéseket értelmezze, sem pedig arra, hogy döntsön e rendelkezéseknek az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről. Ugyanakkor útmutatást adhat a kérdést elterjesztő bíróságnak a közösségi jog értelmezéséhez, amely lehetővé teszi számára az elzette lévő jogkérdés megválaszolását (lásd többek között a C-124/99. sz. Borawitz-ügyben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-7293. o.] 17. pontját, valamint a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 32. pontját).

67 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy a szóban forgó kérdésekkel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 168. és 176. cikkével ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely elírja a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni.

68 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és a szabály szerint nem korlátozható, valamint az adóköteles ügyletekre elzetesen felszámított adó egészére vonatkozik (lásd a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját és a C-437/06. sz. Securenta-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1597. o.] 24. pontját).

69 A héairányelv 168. cikkének a) pontjából, valamint a jelen ítélet 43. és ezt követő pontjaiban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a levonáshoz való jog fennállása azt feltételezi, hogy az adóalany a terméket vagy szolgáltatást e minőségében eljárva szerzi be, és azt gazdasági tevékenysége szükségleteire használja fel.

70 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás kizár bármely levonáshoz való jogot, amennyiben a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni.

71 Az ilyen szabályozás kizárja a héa levonásához való jogot akkor is, ha az e jog fennállásához szükséges feltételek nem teljesülnek.

72 Tehát a héairányelv 176. cikkének értelmében a ZDDS 70. cikkének (1) bekezdése nem korlátozza a levonáshoz való jogot.

73 Meg kell mindazonáltal állapítani, hogy valamely tagállam azoktól az adóalanyoktól, akik a mind vállalkozás, mind saját szükséglet kielégítése céljára szánt tárgyi eszközöket teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonták, nem tagadhatja meg a tárgyi eszköz beszerzésével kapcsolatban elzetesen felszámított héa teljes és azonnali levonásának a jelen ítélet 63. pontjában hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlat révén elismert jogát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 28. pontját).

74 Következésképpen a második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. és 176. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely el írja a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységét l idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni, feltéve hogy a tárgyi eszközöknek min sül termékeket nem vonták be a vállalkozás vagyonába.

*Az ötödik és hatodik kérdésr l*

Az elfogadhatóságról

75 A bolgár kormány és a Bizottság azt állítja, hogy az ötödik és hatodik kérdésre nem szükséges válaszolni, mivel ezek olyan tényállásra vonatkoznak, amely nincs kapcsolatban az alapüggyel.

76 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. Ugyancsak kizárólag az ügyben eljáró és a bírósági döntésért felel sséggel tartozó nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélje mind az el zetes döntéshozatal szükségességét ítéletének meghozatala szempontjából, mind pedig a Bíróság elé terjesztend kérdések jelent ségét. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések a közösségi jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság f szabály szerint köteles határozni (lásd különösen a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4921. o.] 59. pontját, valamint a C-450/06. sz. Varec-ügyben 2008. február 14-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-581. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

77 A Bíróság mindazonáltal azt is kimondta, hogy kivételes esetekben jogosult saját hatáskörének megállapítása céljából megvizsgálni azokat a körülményeket, amelyek mellett a nemzeti bíróság hozzá fordult. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a határozathozatalt a nemzeti bíróság által el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésr l, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan nem áll kapcsolatban az alapjogvita tényeivel vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azon ténybeli és jogi körülmények, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a feltett kérdésekre hasznos módon válaszolhasson (lásd különösen a fent hivatkozott Bosman-ügyben hozott ítélet 61. pontját és a fent hivatkozott Varec-ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

78 A jelen ügyben ez a helyzet. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis nem következik, hogy a megszerzett javakat gazdasági jelleggel nem rendelkező tevékenységekhez használták fel, mielőtt gazdasági tevékenységet végeztek volna ezekkel, illetve hogy ezeket soha nem használták volna. Következésképpen az e kérdésekben szereplő tényállás nincs kapcsolatban a jogvita tárgyával.

79 Következésképpen az ötödik és hatodik kérdést elfogadhatatlannak kell minősíteni.

### **A költségekről**

80 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-rendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy:**

- **a bérelt gépjármű akkor minősül az adóalany adóköteles ügyletei érdekében felhasználatnak, ha közvetlen és azonnali kapcsolat van a jármű használata és az adóalany gazdasági tevékenysége között, az adólevonáshoz való jog pedig azon időszakok lejártakor keletkezik, amelyekre az egyes fizetések vonatkoznak, és a fent említett kapcsolat fennállását is ezen időszakok lejártakor kell figyelembe venni;**
- **a lízingszerződés alapján bérelt és tárgyi eszköznek minősülő gépjárművet akkor lehet adóköteles ügyletek érdekében felhasználatnak tekinteni, ha ezt az eszközt az adóalany e minőségében eljárva szerzi be, és teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, mivel az elzetiesen felszámított hűadó levonása teljes és azonnali, és mivel a szóban forgó eszköz bármely, a vállalkozó vagy alkalmazottai általi magáncélú, vagy vállalkozásidegen használata ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül.**

2) **A 2006/112 irányelv 168. és 176. cikkével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni, feltéve hogy a tárgyi eszközöknek minősülő termékeket nem vonták be a vállalkozás vagyonába.**

Aláírások

---

\*Az eljárás nyelve: bolgár.