

Kiszállítás id pontja közlekedési eszköz

közösségen belüli termékértékesítés

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2010. november 18. (*)

„HÉA – 2006/112/EK irányelv – 2. cikk, 20. cikk, (1) bekezdés, és 138. cikk, (1) bekezdés – Új vitorlás hajó Közösségen belüli beszerzése – A megvásárolt terméknek a végleges rendeltetési helyére való szállítás el tti, azonnali használatbavétele a termékbeszerzés helye szerinti tagállamban vagy más tagállamban – A rendeltetési helyre történ termék szállítás megkezdésének határideje – A szállítás maximális id tartama – A közlekedési eszköz adóztatási szempontból történ újnak min sülésére irányadó id pont”

A C-84/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Regeringsrätten (Svédország) a Bírósághoz 2009. február 26-án érkezett, 2009. február 16-i határozatával terjesztett el az el tte

X

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lév eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Arabadjiev, U. Lõhmus (el adó), A. Ó Caoimh és P. Lindh bírák,

f tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet : C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. április 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ k által el terjesztett észrevételeket:

- X képviseletében U. Káll, D. Kleist és M. Johansson advokater,
- a Skatteverket képviseletében C. Olsson advokat,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk és S. Johannesson, meghatalmazotti min ségben,
- a német kormány képviseletében M. Lumma és B. Klein, meghatalmazotti min ségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében D. Triantafyllou és P. Dejmeck, meghatalmazotti minőségben,

a f tanácsnok indítványának a 2010. május 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzárított döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 2. cikkének, 20. cikkének (1) bekezdésének és 138. cikkének (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet X és a Skatteverket (svéd adóhatóság) között a Skatterättsnämnden (adójogi bizottság) – új vitorlás hajó másik tagállamban történő beszerzésére vonatkozó hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) svédországi alkalmazásáról szóló – elzárított állásfoglalása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében nyújtották be.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte az akkori uniós HÉA-szabályozást, különösen a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.), és annak helyébe lépett.

4 A 2006/112 irányelv (11) preambulumbekkezdése szerint:

„Ezen átmeneti időszak során [...] bizonyos Közösségen belüli [...] új közlekedési eszközök szállításait adómentességet élvez, illetve nem adóalany magánszemélyek vagy szervezetek részére, szintén meg kell adóztatni az érkezési hely szerinti tagállamban, az adott tagállam adómértékei és feltételei szerint, amennyiben az ilyen ügyletek különös rendelkezések hiányában valószínűleg a tagállamok közötti verseny jelentős torzulását eredményeznék.”

5 Ezen irányelv 2. cikkének a következőképpen rendelkezik:

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

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:

[...]

ii. új közlekedési eszközök esetében, adóalany vagy nem adóalany jogi személy által, akinek a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében más, a HÉA hatálya alá tartozó beszerzése nincs, vagy bármely más nem adóalany által;

[...]

(2) a) Az (1) bekezdés b) pontjának ii. alpontja értelmében »közlekedési eszközök« a következők, személyek vagy termékek szállítására szolgáló közlekedési eszközök:

[...]

ii. 7,5 métert meghaladó hosszúságú vízi járművek, kivéve azokat a hajókat, amelyeket a nyílt tengeri kereskedelmi személyszállításra, illetve kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására, valamint tengeri segítségnyújtásban vagy mentésben, vagy part menti halászatra használnak;

[...]

b) E közlekedési eszközök a következő esetekben tekintendők »újnak«:

[...]

ii. vízi járművek esetében, amennyiben az értékesítés az első forgalomba helyezéstől számított 3 hónapon belül történt, vagy amennyiben a hajó megtett útja legfeljebb 100 hajózárt óra;

[...]

c) A tagállamok állapítják meg azon feltételeket, amelyek alapján a b) pontban említett tényeket fennállónak kell tekinteni.”

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

7 Ugyanezen irányelv 20. cikkének (1) bekezdése szerint:

„»Közösségen belüli termékbeszerzésnek« kell tekinteni a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

8 A 2006/112 irányelv 40. cikke szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található.

9 Ezen irányelv 68. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik.

A Közösségen belüli termékbeszerzés abban az időpontban tekinthető megtörténtnek, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthető.”

10 Az említett irányelv 138. cikkének szövege a következő:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelése a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltér tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.

(2) Az (1) bekezdésben említett értékesítéseken kívül a tagállamok mentesítik továbbá az alábbi ügyleteket:

a) olyan új közlekedési eszközök értékesítése, amelyeket az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, a beszerző számára az eladó, a beszerző vagy megbízásukból más személy adott fel vagy fuvarozott el, amennyiben ezen értékesítések beszerzése olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, akinek a Közösségen belüli beszerzései a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a HÉA hatálya alá, illetve bármely más nem adóalany;

[...]

A nemzeti szabályozás

11 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (mervärdesskattlag, SFS 1994., 200. sz., a továbbiakban: HÉA-törvény) 1. fejezetének 1. §-a alapján HÉA-fizetendő többek között a gazdasági tevékenység keretében svéd területen folytatott termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, valamint ingó dolgok Közösségen belüli adóköteles beszerzése után.

12 E törvény 2a. fejezetének 2. §-a szerint Közösségen belüli termékbeszerzésről van szó, amennyiben a terméket ellenérték fejében szerzik be, és azt maga a vevő vagy az eladó, vagy megbízásukból harmadik személy szállítja a vevő részére valamely másik tagállamból Svédországba.

13 A HÉA-törvény 2a. fejezetének 3.§-a alapján Közösségen belüli termékbeszerzés keretében történik a termékbeszerzés, amennyiben a beszerzés tárgya az említett törvény 1. fejezetének 13a.§-a szerinti új közlekedési eszköz.

14 Ugyanezen törvény 1. fejezetének 13a. §-a alapján új közlekedési eszköz alatt többek között – eltekintve bizonyos, a jelen esetben nem releváns kivételektől – a 7,5 métert meghaladó hosszúságú hajók értendők, feltéve hogy az értékesítés az első forgalomba helyezéstől számított három hónapon belül történt, vagy amennyiben a hajó megtett útja az értékesítés előtt legfeljebb 100 hajóztott óra.

15 A HÉA-törvény 3. fejezetének 30a. §-a alapján azon új közlekedési eszközök értékesítése, amelyeket az eladó vagy a vevő, vagy a megbízásukból más személy Svédországból valamely másik tagállamba szállít, mentes az adó alól még abban az esetben is, ha a vevő nem vették HÉA-alanyként nyilvántartásba.

Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16 A Svédországban lakó magánszemély, X az Egyesült Királyságban egy 7,5 métert meghaladó hosszúságú új vitorlás hajót kíván vásárolni személyes használatra. Átadást követően a vitorlás hajót szabadidős célra kívánja használni az értékesítés helye szerinti

tagállamban háromtól öt hónapig terjedő időtartamban, és ezalatt e hajóval több mint 100 órát kíván hajózni. Nagyjából az átadást követően az említett hajót esetleg azonnal elszállítja az Egyesült Királyságból, és a Svéd Királyságtól eltérő tagállamokban hasonlóképpen használja. A tervezett használatot követően ugyanezen hajó mindkét esetben tengeri úton kerülne a végleges, svédországi rendeltetési helyére.

17 A tervezett ügylet adóvonzatának tisztázása érdekében X elzeti állásfoglalást kért a Skatterättsnämndenrel abban a kérdésben, hogy a beszerzés e két eset valamelyikében adóztatás alá esne-e Svédországban.

18 A Skatterättsnämnden megállapította, hogy mindkét esetet úgy kell megítélni, hogy X új közlekedési eszköz Közösségen belül beszerzését valósítja meg, amely után Svédországban HÉÁ-t kell fizetnie. Az említett hatóság úgy vélte, hogy a hajógyárból kibocsátott vitorlás hajót új közlekedési eszköznek kell tekinteni, mivel abban az időpontban, amikor X megszerezte azt a jogot, hogy e vitorlás hajó felett tulajdonosként rendelkezzen, a hajót nem használták az első forgalomba helyezéstől számított több mint három hónapon át, illetve nem hajóztak vele több mint 100 órát. Ezt a megállapítást nem befolyásolja az, hogy e feltételek már nem teljesülnek, amikor az említett hajó Svédországba ér. A Skatterättsnämnden továbbá azon a véleményen volt, hogy a szállítás a beszerzéskor, illetve a szóban forgó hajónak az eladó általi átadásakor kezdődik, és hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés helye az a hely, ahol e hajó a szállítás befejezésekor található, ez pedig a jelen esetben: Svédország.

19 Mivel úgy vélte, hogy a tervezett beszerzést az Egyesült Királyságban megvalósult belföldi értékesítésként kell adóztatni, X keresetet indított ezen állásfoglalással szemben a Regeringsrätten előtt. A Skatteverket a maga részéről azt kérte, hogy a Regeringsrätten hagyja helyben az említett állásfoglalást.

20 Ilyen körülmények között a Regeringsrätten az eljárás felfüggesztéséről határozott, és elzeti döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy értelmezendő-e a [2006/112] irányelv 138. és 20. cikke, hogy a származási ország területéről történő elszállításnak bizonyos időtartamon belül meg kell kezdődnie annak érdekében, hogy az értékesítés mentesüljön az adófizetési kötelezettség alól, és hogy az Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősüljön?

2) Hasonlóképpen, úgy kell-e értelmezni ezeket a cikkeket, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamba történő szállításnak bizonyos időtartamon belül be kell fejeződnie ahhoz, hogy az értékesítés mentesüljön az adófizetési kötelezettség alól, és hogy az Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősüljön?

3) Az 1. és 2. kérdésre adott választ befolyásolja-e, ha a megszerzett termék új közlekedési eszköz, és a termék magánszemély vevője a közlekedési eszközt végleges soron egy bizonyos tagállamban kívánja használni?

4) Közösségen belüli termékbeszerzésnél mely időpont irányadó annak megítélése során, hogy valamely közlekedési eszköz újnak minősül-e a [2006/112] irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében?”

Az elzeti döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az els három kérdésről

21 A kérdést elterjeszt bíróság els három kérdésével, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 20. cikkének (1) bekezdését és 138. cikkének (1) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy az, hogy valamely ügylet Közösségen belüli értékesítésnek vagy termékbeszerzésnek minősül-e, egy bizonyos határidő betartásától függ, amelyen belül a szóban forgó terméknek az értékesítés helye szerinti tagállamból a rendeltetési hely szerinti tagállamba való elszállításának meg kell kezdődnie vagy be kell fejeződnie. E bíróság azt kívánja különösen megtudni, hogy e tekintetben van-e jelentősége annak a körülménynek, hogy olyan új közlekedési eszközről van szó, amelyet a vevő – egy magánszemély – egy bizonyos tagállamban szándékozik használatba venni.

22 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti HÉA-szabályok, amelyeket a tekintettel a fiskális határok megszüntetésére a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) hozott létre, új adóztatandó tényállás bevezetésén, a Közösségen belüli termékbeszerzésen alapulnak, amely lehetővé teszi, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd ebben az értelemben a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 21., 22. és 36. pontját).

23 Így a fennálló rendszer – amely egyrészt a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés indulási helye szerinti tagállamban való mentesítésből áll, amelyet kiegészít az elzetesen megfizetett HÉA levonásához vagy visszatérítéséhez való jog a tagállamban, másrészt pedig a Közösségen belüli termékbeszerzésnek az érkezési hely szerinti tagállamban való adóztatásából áll – arra irányul, hogy a tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését biztosítsa (lásd ebben az értelemben a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3227. o.] 40. pontját).

24 Ami pedig különösen az új közlekedési eszközök beszerzésére vonatkozó adószabályokat illeti, a 2006/112 irányelvnek a – 91/680 irányelv tizenegyedik preambulumbekkezdésének szövegével egyez – (11) preambulumbekkezdéséből következik, hogy e szabályok az adóztatási joghatóság megosztása mellett arra irányulnak, hogy elkerüljék a tagállamok közötti verseny torzulásait, amelyek a különböző adómértékek alkalmazásából eredhetnek. Átmeneti szabályok hiányában ugyanis az új közlekedési eszközök értékesítése – más tagállamok kárára és adóbevételeik rovására – az alacsony HÉA-kulcsot alkalmazó tagállamokba helyeződne át. Amint a f tanácsnok indítványának 34. pontjában kifejtette, az uniós jogalkotó a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának ii. alpontja alapján az új közlekedési eszközök esetében – különösen e termékek nagy értéke és könnyű szállíthatósága miatt – nemcsak az adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek általi beszerzést vontatta az adó alá, hanem a magánszemélyek általi beszerzést is.

25 Ezen összefüggésre és célkitőzésre tekintettel kell értelmezni a Bíróság elé terjesztett kérdésekben szereplő rendelkezéseket.

26 Először is azon kérdést illetően, hogy a 2006/112 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése és 138. cikkének (1) bekezdése értelmében a szóban forgó terméket egy bizonyos határidőn

belül el kell-e szállítani a vevő részére, mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy e rendelkezések írják-e azokat a feltételeket, amelyeknek teljesülnie kell ahhoz, hogy az ügylet Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy termékbeszerzésnek minősüljön.

27 Így kizárólag akkor történik Közösségen belüli termékbeszerzés, és vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és e termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (lásd a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 23. pontját).

28 Márpedig valamely termék Közösségen belüli értékesítése és annak Közösségen belüli beszerzése valójában egyetlen és ugyanazon gazdasági ügylet, így a jelen ítélet 26. pontjában említett rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy azonos jelentéssel és hatállyal bírnak (lásd a hatodik irányelv 28a. cikke (3) bekezdésének első albekezdése és 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése vonatkozásában – amelyek tartalma megegyezik a 2006/112 irányelv 20. cikke (1) bekezdésének, illetve 138. cikke (1) bekezdésének tartalmával – a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 23. és 34. pontját).

29 Továbbá rögzíteni kell, hogy sem a 2006/112 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése, sem pedig 138. cikke (1) bekezdésének szövege nem írja elő, hogy e rendelkezések alkalmazásához a szóban forgó termék – vevő számára történő – elszállításának meg kell kezdődnie vagy be kell fejeznie valamilyen határidőn belül.

30 Egyébiránt pontos határidő előírása e szállításra ellentmondana az említett rendelkezések rendszerének, valamint a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti HÉA-szabályok – jelen ítélet 22–24. pontjában hivatkozott – összefüggésének és céljának.

31 Ugyanis olyan határidő alkalmazása, amelyen belül a szóban forgó termék – vevő számára történő – elszállításának meg kell kezdődnie vagy be kell fejeznie, lehet séget nyújtana a vevők számára, hogy megválasszák azt a tagállamot, ahol az új közlekedési eszköz beszerzése a számukra legkedvezőbb adómértékek és –feltételek szerint esne adóztatás alá. Márpedig az ilyen lehetőség veszélyeztetné a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti HÉA-szabályok céljának megvalósulását annyiban, amennyiben azokat a tagállamokat, amelyekben a végső fogyasztásra ténylegesen sor kerül, megfosztaná az őket megillető adóbevételektől. Hasonlóképpen, ha e választást a vevőkre hagynák, szembehelyezkednénk azzal a céllal, hogy meg kell előzni a tagállamok közötti verseny torzulásait az új közlekedési eszközök kereskedelmében.

32 Az alapügy a rendeltetési hely szerinti tagállamban való adóztatás elvének figyelmen kívül hagyását szemlélteti, amely abban az esetben fordulna elő, ha lenne egy pontos határidő, amelyen belül a szóban forgó termék – vevő számára történő – elszállításának meg kell kezdődnie vagy be kell fejeznie. Ha ugyanis elfogadnánk X értelmezését, amely arra irányul, hogy szoros határidő fennállását igazolja az érintett termék elszállításának megkezdése tekintetében, elegendő lenne számára, ha elhalasztaná az érintett termék elszállítását a rendeltetési hely szerinti tagállamba annak érdekében, hogy eltitkolja az ügylet Közösségen belüli jellegét, vagy hogy megváltoztassa az adóztatási joghatóság megosztását

olyan tagállam javára, amely eltér a Közösségen belüli ügylet rendeltetési helye szerinti államtól. A Svéd Királyság mindkét esetben elesne az adóbevételeitől.

33 Következésképpen az, hogy az ügylet Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy termékbeszerzésnek minősül, nem függhet olyan pontos határidő betartásától, amelyen belül az értékesített vagy beszerzett termék elszállításának meg kell kezdődnie vagy be kell fejeződnie. Mégis ahhoz, hogy ez minősítést el lehessen végezni, és meg lehessen határozni a termékbeszerzés helyét, meg kell állapítani, hogy van-e időbeli és tárgyi összefüggés a szóban forgó termék értékesítése és elszállítása között, valamint folyamatos-e az ügylet lebonyolítása.

34 Végül ezt az értelmezést nem kérdőjelezi meg X érvelése sem, amely szerint az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás pontos határidőt, mégpedig két hónapot ír elő, amelyen belül az érintett terméket el kell szállítani belföldről ahhoz, hogy a tagállam hatóságai ne vessék ki a HÉÁ-t. Úgy véli, hogy abban az esetben, ha a szóban forgó termék elszállítása nem történik meg e határidőn belül, a HÉÁ-t az Egyesült Királyságban kell megfizetni, és ha a Svéd Királyság is kivetné az adót a Közösségen belüli termékbeszerzés jogcímén, kettős adóztatás jönne létre.

35 Kétségtelenül igaz, hogy a 2006/112 irányelv 131. cikke alapján a tagállamok határozzák meg a Közösségen belüli termékértékesítés mentességi feltételeit abból a célból, hogy biztosítsák ezeket a mentességeket helyes és egyszerű alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését, mégis a rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános elveket, közöttük különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét (lásd ebben az értelemben a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4191. o.] 29. és 30. pontját, valamint a C-271/06. sz. Netto Supermarkt ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-771. o.] 18. pontját).

36 Különösen az arányosság elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ezen elvnek megfelelően a tagállamoknak a belső jog által követelt célt szem előtt tartva olyan eszközöket kell igénybe venni, amelyek a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit (lásd a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-7281. o.] 46. pontját, valamint a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 52. pontját és a fent hivatkozott Netto Supermarkt ügyben hozott ítélet 19. pontját).

37 Ezenkívül a tagállamok által e célból elfogadott intézkedéseket, nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a HÉÁ semlegességét (lásd a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontját, a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 92. pontját, valamint a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 26. pontját).

38 Ebből következik, hogy ha a tagállam – a nemzeti szabályozásában előírt szállítási határidő be nem tartása miatt – HÉÁ alá vonja a Közösségen belüli termékértékesítés objektív feltételeinek megfelelő ügyletet, akkor vissza kell térítenie az így felszámított adót, hogy elkerülje a kettős adóztatást, amely abból származhat, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállam gyakorolja adóztatási jogkörét. Ugyanis a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005.

október 17-i 1777/2005/EK tanácsi rendelet (HL L 288., 1. o.) 21. cikke szerint a termék feladásának vagy elfuvarozásának rendeltetési helye szerinti tagállam, amelyben a Közösségen belüli termékbeszerzésre sor kerül, attól függetlenül gyakorolja az adóztatási jogkörét, hogy a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helye szerinti tagállamban az ügyletre milyen HÉA-elbírálást alkalmaztak.

39 Másodszor pedig az új közlekedési eszközök nem HÉA-alanyok általi Közösségen belüli beszerzését illetően meg kell állapítani, hogy ugyanezek a megfontolások érvényesek arra a határidőre, amelyen belül a vevő számára történő termékszállításnak be kell következnie. Az az értelmezés, amely megértsíti, hogy nincs meghatározott szállítási határidő, e feltételek mellett méginkább indokolt, mivel – amint a jelen ítélet 31. és 32. pontjában is megállapításra került – a szoros határidő nemcsak azt tenné lehetővé a vevő számára, hogy megkerüljék azt a célt, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljen, ahol az érintett termék végső fogyasztására sor kerül, hanem hogy kijátsszák azt a célt is, hogy meg kell előzni a tagállamok közötti verseny torzulásait, ami az új közlekedési eszközök Közösségen belüli beszerzésére vonatkozó uniós adójogszabályok által követett önálló cél.

40 Mindamellett azzal a szándékkal, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára olyan választ adjunk, amely hasznos számára az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntésében, pontosítani kell, hogy mely feltételek mellett minősítendő Közösségen belüli termékbeszerzésnek az új közlekedési eszköz olyan magánszemély általi beszerzése, aki az érintett terméket egy bizonyos tagállamban kívánja használni.

41 E tekintetben emlékeztetni kell az állandó ítélkezési gyakorlatra, amely szerint a közös HÉA-rendszerben az adóköteles tevékenységeket meghatározó fogalmak objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók (lásd ebben az értelemben a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 44. pontját, valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 41. pontját). Így a Közösségen belüli termékértékesítést vagy -beszerzést olyan objektív szempontok alapján kell megítélni, mint például az érintett termékeknek a tagállamok közötti tényleges mozgása (a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 40. pontja).

42 Azonban az új közlekedési eszközök tekintetében meg kell állapítani, hogy az ilyen termékekre vonatkozó Közösségen belüli ügyletekre – sajátosságaik miatt – nehézkesen alkalmazható az előző pontban említett szabály.

43 E tekintetben egyrészt nehéz megkülönböztetni a közlekedési eszközök szállítását a használatuktól. Másrészt bonyolult az ügylet minősítése amiatt, hogy az ilyen jogcímű HÉA-t a nem adóalany magánszemélynek is meg kell fizetnie, akire nem vonatkoznak a bejelentési és számviteli kötelezettségek, így utólagos ellenőrzése sem lehetséges. Egyébiránt végső fogyasztóként a magánszemély nem tarthat igényt a HÉA-levonásra még abban az esetben sem, ha a beszerzett járművet továbbértékesíti, és emiatt a gazdasági szereplőnél is nagyobb érdeke fűződik ahhoz, hogy kivonja magát az adózás alól.

44 E feltételek mellett ahhoz, hogy valamely ügyletet Közösségen belüli termékbeszerzésnek lehessen minősíteni, valamennyi olyan objektív tényállási elem átfogó értékelése szükséges, amelynek jelentősége van annak meghatározásában, hogy a beszerzett

termék ténylegesen elhagyta-e az értékesítés helye szerinti tagállam területét, és ha erről van szó, akkor mely tagállamban kerül majd sor a végső fogyasztására.

45 E tekintetben, amint a f. tanácsnok indítványának 38. pontjában is kifejtette, azon szempontok között, amelyeknek bizonyos jelentőségük lehet, szerepel a szóban forgó termék szállításának időtartama mellett különösen a nyilvántartásba vétel és a rendszerinti használat helye, a vevő lakóhelye, vagy az, hogy a vevő kötődik-e, vagy sem az értékesítés helye szerinti tagállamhoz vagy a másik tagállamhoz.

46 Vitorlás hajó magánszemély általi – alapügyben is tervezett – beszerzése esetén jelentősen bizonyulhat a lobogó szerinti tagállam, valamint az a hely, ahol a vitorlás hajó rendszerint állomásozik vagy horgonyoz, illetve ahol azt a téli időszakban tárolják.

47 Ezenkívül új közlekedési eszköz magánszemély általi beszerzése esetén – amennyire lehetséges – figyelembe kell venni a vevőnek a termékbeszerzés időpontjában fennálló szándékát, feltéve hogy azt objektív körülmények támasztják alá (lásd analógia útján a levonási jog tekintetében a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 24. pontját, a C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4517. o.] 24. pontját, valamint a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 47. pontját). Ez még inkább szükséges abban az esetben, amikor a vevő az értékesítés helye szerinti tagállamban tulajdonosként történő rendelkezési jogot szerez a szóban forgó termék felett, és elvállalja, hogy azt a rendeltetési hely szerinti tagállamba szállítja.

48 Azonban – X állításával ellentétben – nem követelhet meg a Közösségen belüli termékbeszerzés keretében, hogy a közlekedési eszköz elszállítása az értékesítését követően azonnal megtörténjen, és folytonos legyen, valamint hogy a szóban forgó terméket akár elszállítása előtt, akár annak során egyáltalán ne használják.

49 Ugyanis egyrészt ilyen szigorú feltételek megkövetelése lehetné a vevő számára, hogy megválassza, hogy mely tagállamban kerüljön sor a szóban forgó új közlekedési eszköz adóztatására, ami ellentmondana a 2006/112 irányelv céljának. Másrészt, amint a svéd kormány a tárgyaláson helytállóan megjegyezte, nincs ok arra, hogy eltérő adójogi bánásmódot alkalmazzanak aszerint, hogy a hajót vontatón szállítják-e Svédországba, vagy odavitorláznak vele.

50 Azt kell ugyanis meghatározni, hogy mely tagállamban kerül sor a szóban forgó közlekedési eszköz végső és tartós felhasználására. E tekintetben a szállítás közbeni használata, még ha szabadidős célra is történik, mindenképpen elhanyagolható időtartamot jelent a közlekedési eszköz általános élettartamához képest.

51 A fenti megfontolások alapján az első három kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 20. cikkének (1) bekezdését és 138. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az, hogy valamely ügylet Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy termékbeszerzésnek minősül-e, nem függhet olyan határidőbetartásától, amelyen belül a szóban forgó termék elszállításának az értékesítés helye szerinti tagállamból a rendeltetési hely szerinti tagállamba meg kell kezdődnie vagy be kell fejeződnie. Az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának ii. alpontja szerinti, új közlekedési eszköz magánszemély általi beszerzése esetén annak meghatározása során, hogy az ügylet Közösségen belüli-e,

valamennyi objektív tényállási elem és a vevő szándékának átfogó értékelése szükséges, feltéve hogy az utóbbit olyan objektív körülmények támasztják alá, amelyek lehetnének teszik annak a tagállamnak megállapítását, amelyben az érintett terméket végleges jelleggel használni kívánják.

A negyedik kérdés 1

52 A negyedik kérdésével az elterjesztő bíróság arra vár választ, hogy Közösségen belüli termékbeszerzésnél mely időpont irányadó annak megítélésénél, hogy valamely közlekedési eszköz újnak minősül-e a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében.

53 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az említett rendelkezés szövegéből kitűnik, hogy az ilyen értékelést nem a rendeltetési hely szerinti tagállamba érkezésekor, hanem a szóban forgó termék értékesítésének időpontjában kell elvégezni. Ugyanis a hajókkal kapcsolatban a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdése b) pontjának ii. alpontja úgy rendelkezik, hogy a közlekedési eszközök újnak minősülnek, amennyiben az értékesítés az első forgalomba helyezéstől számított 3 hónapon belül történt, vagy amennyiben a hajó megtett útja legfeljebb 100 hajózott óra.

54 Márpedig ezen irányelv 68. cikkének második bekezdése szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés abban az időpontban valósul meg, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthető. Az említett irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés” a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

55 Következésképpen azt, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés tárgyát képező közlekedési eszköz újnak minősül-e, abban az időpontban kell meghatározni, amikor az a termék feletti tulajdonosként történő rendelkezési jog az eladóról a vevőre száll.

56 Ezt az értelmezést nem befolyásolja az, hogy a 2006/112 irányelv 40. cikke szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található. Ugyanis a rendelkezésnek nincs jelentősége annak megítélésénél, hogy a közlekedési eszköz újnak minősül-e, mivel az a célja, hogy az adóztatási jogkört a Közösségen belüli termékbeszerzés jogcímén a rendeltetési hely szerinti tagállamra ruházza át.

57 Ezért a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy annak megítélésénél, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés tárgyát képező közlekedési eszköz újnak minősül-e a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében, az az időpont az irányadó, amikor az érintett terméket az eladó a vevő részére értékesíti.

A költségekről

58 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 20. cikkének (1) bekezdését és 138. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az, hogy valamely ügylet Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy termékbeszerzésnek minősül-e, nem függhet olyan határidő betartásától, amelyen belül a szóban forgó termék elszállításának az értékesítés helye szerinti tagállamból a rendeltetési hely szerinti tagállamba meg kell kezdődnie vagy be kell fejeződnie. Az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának ii. alpontja szerinti, új közlekedési eszköz magánszemély általi beszerzése esetén annak meghatározása során, hogy az ügylet Közösségen belüli-e, valamennyi objektív tényállási elem és a vevő szándékának átfogó értékelése szükséges, feltéve hogy az utóbbit olyan objektív körülmények támasztják alá, amelyek lehetővé teszik annak a tagállamnak megállapítását, amelyben az érintett terméket végleges jelleggel használni kívánják.

2) Annak megítélése során, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés tárgyát képező közlekedési eszköz újnak minősül-e a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében, az az időpont az irányadó, amikor az érintett terméket az eladó a vevő részére értékesíti.



InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

[Kezdőlap](#) > [Keresés](#) > [A keresés eredménye](#) > Dokumentumok



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

ECLI:EU:C:2010:252

JULIANE KOKOTT

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2010. május 6.¹(1)

C-84/09. sz. ügy

X

kontra

Skatteverket

(A Regeringsrätt [Svédország] által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – Új vitorlás hajó Közösségen belüli beszerzése – A termék használata a származási hely szerinti államban vagy más tagállamban a rendeltetési hely szerinti államba történő szállítás előtt – A rendeltetési hely szerinti államba történő szállítás megkezdésének határideje – A közlekedési eszköz újnak minősülése szempontjából irányadó időpont”

I – Bevezetés

1. Jelen elzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a svédországi Regeringsrätt a közös hozzáadottértékadó-rendszer 11. szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv⁽²⁾ (a továbbiakban: 2006/112 irányelv) Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó rendelkezéseinek értelmezését kéri a Bíróságtól.

2. Konkrétan egy új vitorlás hajó beszerzésének adójogi megítéléséről van szó, amelyet X vevő az Egyesült Királyságban kíván átvenni, háromtól öt hónapig ott vagy valamely más tagállamban használni, majd a svédországi lakóhelyére szállítani. X azt az álláspontot képviseli, hogy ez a származási hely szerinti államban adóztatandó belföldi termékértékesítésnek minősül. A svéd adóhatóság ezzel szemben – a Bíróság előtti eljárásban a német kormány és a Bizottság támogatásával – úgy véli, hogy (a megszakítás ellenére) Közösségen belüli termékbeszerzés áll fenn.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

3. A 2006/112 irányelv (11) preambulumbekkezdése szerint:

„Ezen átmeneti időszak során, azon Közösségen belüli, meghatározott értékű beszerzéseket, amelyeket adómentességet élvező adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek hajtottak végre, illetve bizonyos Közösségen belüli távértékesítéseket és új közlekedési eszközök szállításait adómentességet élvező, illetve nem adóalany magánszemélyek vagy szervezetek részére, szintén meg kell adóztatni az érkezési hely szerinti tagállamban, az adott tagállam adómértékei és feltételei szerint, amennyiben az ilyen ügyletek különös rendelkezések hiányában valószínűleg a tagállamok közötti verseny jelentős torzulását eredményeznék.”

4. A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének vonatkozó rendelkezései a következők:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

- a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet [...] által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;
- b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül;

[...]

ii) új közlekedési eszközök esetében, adóalany vagy nem adóalany jogi személy által, akinek a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében más, a HÉA hatálya alá tartozó beszerzése nincs, vagy bármely más nem adóalany által; [...]"

5. A 2006/112 irányelv 2. cikkének (2) bekezdése kiegészítésként a következőképpen rendelkezik:

„a) Az (1) bekezdés b) pontjának ii. alpontja értelmében »közlekedési eszközök« a következők, személyek vagy termékek szállítására szolgáló közlekedési eszközök:

[...]

ii) 7,5 métert meghaladó hosszúságú vízi járművek, kivéve azokat a hajókat, amelyeket a nyílt tengeri kereskedelmi személyszállításra, illetve kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására, valamint tengeri segítségnyújtásban vagy mentésben, vagy part menti halászatra használnak;

[...]

b) E közlekedési eszközök a következő esetekben tekintendők »újnak«:

[...]

ii) vízi járművek esetében, amennyiben az értékesítés az első forgalomba helyezéstől számított 3 hónapon belül történt, vagy amennyiben a hajó megtett útja legfeljebb 100 hajózott óra;

[...]

c) A tagállamok állapítják meg azon feltételeket, amelyek alapján a b) pontban említett tényeket fennállónak kell tekinteni.”

6. A 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következőképpen határozza meg a „termékértékesítés” fogalmát:

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

7. A 2006/112 irányelv 20. cikkének (1) bekezdése szerint „»[k]özösségen belüli termékbeszerzésnek« kell tekinteni a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

8. A 2006/112 irányelv 40. cikke szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található.

9. A 2006/112 irányelv 68. cikke Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontjaként azt az időpontot határozza meg, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés megtörténik. E tekintetben a termékbeszerzés a 68. cikk szerint abban az időpontban tekinthető megtörténtnek, amikor a hasonló termékek tagállamon belüli értékesítése megtörténtnek tekinthető.

10. A 2006/112 irányelv 138. cikke a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességét a következőképpen szabályozza:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelése a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltér tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.

(2) Az (1) bekezdésben említett értékesítéseken kívül a tagállamok mentesítik továbbá az alábbi ügyleteket:

a) olyan új közlekedési eszközök értékesítése, amelyeket az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, a beszerző számára az eladó, a beszerző vagy megbízásukból más személy adott fel vagy fuvarozott el, amennyiben ezen értékesítések beszerzője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, akinek a Közösségen belüli beszerzései a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a HÉA hatálya alá, illetve bármely más nem adóalany; [...]

B – A svéd jog

11. A Mervärdesskattelag (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) (1994:200) (a továbbiakban: ML) 1. fejezetének 1. §-a alapján HÉA fizetendő az állam részére többek között a gazdasági tevékenység keretében belföldön folytatott adóköteles termékértékesítés és az ingóságoknak minősülő termékek Közösségen belüli adóköteles beszerzése után. Az ML 2a. fejezetének 3. §-a alapján Közösségi termékbeszerzésről van szó, amennyiben a beszerzés az 1. fejezet 13a. §-ában említett új közlekedési eszközre vonatkozik.

12. Az ML 3. fejezetének 30a. §-a úgy rendelkezik, hogy azon új közlekedési eszközök értékesítése, amelyeket az eladó vagy a vevő, vagy a megbízásukból más személy Svédországból valamely másik tagállamba szállít, mentesek az adó alól, és ez vonatkozik arra az esetre is, ha a vevő t a HÉA szempontjából nem tartják nyilván.

13. Az ML 2a. fejezetének 2. §-a alapján Közösségen belüli termékbeszerzésről van szó, amennyiben a terméket ellenérték fejében szerzik be, és azt maga a vevő vagy az eladó, vagy megbízásukból más személy szállítja a vevő részére valamely másik tagállamból Svédországba.

14. Az ML 1. fejezetének 13a. §-a alapján új közlekedési eszköz alatt többek között – eltekintve bizonyos, jelen esetben nem releváns kivételektől – a 7,5 métert meghaladó hosszúságú vízi járművek értendők, feltéve hogy az értékesítés az első forgalomba helyezéstől számított három hónapon belül történt, vagy amennyiben a hajó megtett útja legfeljebb 100 hajózott óra.

III – A tényállás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

15. A Svédországban lakóhellyel rendelkező magánszemély, X az Egyesült Királyságban egy 7,5 métert meghaladó hosszúságú vitorlás hajót kíván vásárolni magáncélra. A vitorlás hajót – átadását követően – szabadidős célra kívánja használni a származási államban háromtól öt hónapig terjedő időtartamban, és ezalatt a hajóval több mint 100 hajózott órát kíván hajózni, vagy esetleg a hajót a származási államból az átadást követően azonnal elszállítja, és egy Svédországtól eltérő tagállamban hasonlóképpen használja. A tervezett használatot követően a hajóval mindkét esetben Svédországba, a végleges rendeltetési országba kíván hajózni.

16. A termékbeszerzés adóvonzatának tisztázása érdekében X elzetes állásfoglalás iránti kérelmet nyújtott be a Skatterättsnämnden-hoz (adóügyi tanács), és azt kérdezte, hogy a termékbeszerzés mindkét esetben adófizetési kötelezettséget vonna-e maga után Svédországban.

17. A Skatterättsnämnden úgy ítélte meg, hogy mindkét esetben új közlekedési eszköz Közösségen belüli adóköteles beszerzése valósul meg, amely X számára adófizetési kötelezettséget eredményez Svédországban. Ezen elzetes állásfoglalással szemben X a Regeringsrätthöz fordult. Azt az álláspontot képviseli, hogy a hajó értékesítése mint belföldi értékesítés után az Egyesült Királyságban kell adót fizetni. E körülmények alapján a Regeringsrådet a 2009. február 16-i végzésével a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé elzetes döntéshozatalra:

1. Úgy értelmezendő-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. és 20. cikke, hogy a származási ország területéről történő elszállításnak bizonyos időtartamon belül meg kell kezdődnie annak érdekében, hogy az értékesítés mentesüljön az adófizetési kötelezettség alól, és hogy az Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősüljön?

2. Hasonlóképpen, úgy kell-e értelmezni ezeket a cikkeket, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamba történő szállításnak bizonyos időtartamon belül be kell fejeződnie ahhoz, hogy az értékesítés mentesüljön az adófizetési kötelezettség alól, és hogy az Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősüljön?

3. Az 1. és 2. kérdésre adott választ befolyásolja-e, ha a megszerzett termék új közlekedési eszköz, és a termék magánszemély vevője a közlekedési eszközt végleges soron egy bizonyos tagállamban kívánja használni?

4. Közösségen belüli termékbeszerzésnél mely időpont irányadó annak megítélése során, hogy valamely közlekedési eszköz újnak minősül-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében?

18. A Bíróság elzeti írásbeli eljárásban X, a Skatteverket (adóhatóság), a német kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett el észrevételeket. A tárgyaláson pedig X, a svéd kormány és a Bizottság tett észrevételeket.

IV – Jogi értékelés

A – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első, második és harmadik kérdésről

19. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett, együtt vizsgálendő első három kérdéssel a kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 20. cikke szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés vagy az irányelv 138. cikke szerinti Közösségen belüli adómentes termékértékesítés feltételei állnak-e fenn abban az esetben, ha az érintett terméket nem szállítják azonnal a származási hely szerinti államból a rendeltetési hely szerinti államba. E tekintetben a Regeringsrátt azt a kérdést is a Bíróság elé terjeszti, hogy ebben az összefüggésben van-e jelentősége annak, hogy a beszerzett termék új közlekedési eszköz, és a termék vevője magánszemély, aki a közlekedési eszközt végső soron egy bizonyos tagállamban kívánja használni (az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdés).

20. A 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdése a) pontjának ii) alpontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdése b) pontjának ii) alpontja szerint a 7,5 métert meghaladó hosszúságú vízi jármű Közösségen belüli, nem adóalany személy általi beszerzése után a Közösségen belüli termékbeszerzés helye szerinti államban kell az adót megfizetni.

21. Az irányelv 20. cikke a Közösségen belüli termékbeszerzést úgy határozza meg, hogy az a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.

22. Ezzel összhangban a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét ahhoz a feltételhez köti, hogy a szóban forgó terméket az érintett tagállam területén kívülre, de az Unió területére az eladó, a beszerző vagy megbízásukból más személy adja fel vagy fuvarozza el.

23. A Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatandó tényállásának tehát két feltétele van: először a vevőnek meg kell szereznie a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot; másodszer a terméket a származási hely szerinti államból valamely másik tagállamba kell feladni vagy fuvarozni. E második feltételnek egyúttal adottnak kell lennie ahhoz, hogy a termékértékesítés a származási hely szerinti tagállamban adómentes legyen. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint szükséges, hogy a Közösségen belüli termékértékesítést vagy -beszerzést olyan objektív szempontok alapján minősítsék, mint például az érintett termékeknek az egyik tagállamból a másikba való tényleges mozgása⁽³⁾.

24. Mindazonáltal e rendelkezés szövegéből nem állapítható meg, hogy milyen időbeli vagy tárgyi összefüggésben kell állnia egymással a tulajdonosi jogok megszerzésének és a valamely tagállamba történő szállítási megkezdésének vagy befejezésének.

25. X azt az álláspontot képviseli, hogy már nem állapítható meg Közösségen belüli termékbeszerzés, ha a vitorlás hajót három hónapnál hosszabb ideig vagy több mint 100 órán át használták, mielőtt a rendeltetési hely szerinti tagállamba történő szállítási megkezdés kezdődik. E tekintetben a származási hely szerinti tagállamban történő forgalomba helyezés még nem tekinthető a szállítási megkezdésének, ha nem kezdték meg az utat közvetlenül a célkikötőbe. A jogbiztonság követelménye miatt egyértelmű határidőnek kell érvényesülnie.

26. Ezzel szemben a többi fél úgy véli, hogy az eseményt átfogóan kell vizsgálni, és a vevő részére történő átadás, valamint a feladás vagy elfuvarozás közötti időbeli összefüggés csak egy azon elemek közül, amelyeket figyelembe kell venni. Ha eleve megállapítható, hogy a végső felhasználás egy, a származási hely szerinti tagállamtól eltérő másik tagállamban

történik, ez meghatározó jelentéssel bír a rendeltetési hely szerinti államban történő Közösségen belüli termékbeszerzés megállapítása szempontjából.

27. Kérdéses, hogy a két álláspont közül melyik felel meg inkább a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó rendelkezések céljának és értelmének. Ezzel kapcsolatban elször is arra kell emlékeztetni, hogy milyen körülmények között vezették be a Közösségen belüli kereskedelemre vonatkozó rendelkezéseket(4).

28. A HÉA révén a belföldi magánfogyasztás adóztatására kerül sor. Ezért HÉA-köteles a belföldön teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás (a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja). Ezenkívül adóköteles a Közösségen belüli termékbeszerzés és a termékimport (a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) és d) pontja). E két utóbbi tényállás biztosítja, hogy a termékeket a beszerzés, illetve a behozatal szerinti államban adóztassák, ahol azok magánfogyasztásra kerülnek(5).

29. A Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatandó tényállását 1993. január 1-jével a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályozásként vezették be(6). Azel tt a két tagállam közötti termékértékesítések az egyéb nemzetközi kereskedelemmel estek egy tekintet alá. Az adókötelezettség kapcsolódási pontját a kivitel, illetve a behozatal során történő határátlépés képezte. A belső piac megvalósítása során az ellenrzések megsz ntek a belső határokon, ami megkövetelte a Közösségen belüli kereskedelemre vonatkozó HÉA-szabályozás átalakítását is.

30. Ugyanakkor a reform nem ment el odáig, hogy a belföldön teljesített termékértékesítésre vonatkozó szabályokat két tagállam közötti kereskedelemre kiterjesszék. Mert ez azt jelentette volna, hogy a HÉA nem azt az államot illetné meg, amelybe a terméket hozzák, vagy amelyben azt elfogyasztják, hanem azt az államot, amelyből a terméket elküldik. Az átmeneti szabályozás inkább érintetlenül hagyja a tagállamok közötti adóztatási joghatóság eddigi megosztását(7).

31. Annak elérése érdekében, hogy a HÉA továbbra is a végső fogyasztási hely szerinti tagállamot illesse meg, bevezették a Közösségen belüli termékbeszerzést, mint új adóztatandó tényállást, valamint a belföldi termékértékesítés tagállamok közötti adómentességét.

32. A másik tagállamba történő feladás vagy elfuvarozás tehát döntéssel bír a belföldi termékértékesítés és a Közösségen belüli termékértékesítés elhatárolása szempontjából. E tényállási feltétel az adóztatási joghatóságnak az értékesítési és a rendeltetési hely szerinti állam közötti megosztását szolgálja, amely a termék végső fogyasztásához igazodik.

33. Az adóztatási joghatóság megosztása mellett – a 2006/112 irányelv (11) preambulumbekzdése alapján – az új közlekedési eszközök Közösségen belüli beszerzésének adóztatására vonatkozó rendelkezések célja ezenkívül különösen még az is, hogy megel zzzék a tagállamok közötti verseny – különböző adómértékekben lered – torzulásait.

34. Míg a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i) alpontja szerint általában csak az adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek általi Közösségen belüli termékbeszerzést adóztatják, új közlekedési eszközök esetében a jogalkotó a magánszemélyek általi beszerzést is az adó hatálya alá vonta. Ha az értékesítést a származási hely szerinti

tagállamban adóztatnák, e javak nagy értéke(8) és könnyű szállíthatósága arra ösztönözné a magánszemélyeket, hogy a közlekedési eszközöket az alacsony HÉA-kulcsot alkalmazó tagállamokban szerezzék be. A Közösségen belüli termékbeszerzés helye szerinti államban történő adóztatás biztosítja, hogy a vevőnek ugyanolyan mértékű adót kelljen fizetnie, függetlenül attól, hogy melyik államból szerzi be a közlekedési eszközt. Ezzel a rendelkezések kizárják, hogy a járműkereskedők versenyelőnyhöz jussanak kizárólag azon az alapon, hogy a székhelyük szerinti államban alacsonyabb HÉA-kulcs van érvényben.

35. A Közösségen belüli termékértékesítésre és a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó rendelkezések értelmezésének biztosítania kell, hogy az adóztatási joghatóság megosztását és a versenyegyenlőséget ne lehessen célzott adóelkerülési módszerrel kijátszani.

36. Ahogy a Skatteverket, a német kormány és a Bizottság helytállóan kiemeli, az adóalanyok a felhasználás helyétől függetlenül teljesen eldönthetnék, hogy hol adóztassák az új közlekedési eszköz beszerzését, ha az adóztatási joghatóságnak a Közösségen belüli termékbeszerzés helye szerinti államra történő átszállása kizárólag attól függne, hogy a közlekedési eszköz az értékesítést követően bizonyos határidőn belül elhagyja a származási hely szerinti államot, vagy megérkezik a rendeltetési hely szerinti államba. A szállítás nem szándékos késedelmével is kiválthatná az adóztatási joghatóság átszállását, jöllehet az érintett termék végső felhasználása kétségtelenül az értékesítés helye szerinti államtól eltérő tagállamban történik.

37. Kizárólag merev határidők figyelembevétele helyett, amelyeket ráadásul maga az irányelv nem is ír elő, az összes releváns körülmény átfogó vizsgálata alapján kell megállapítani, hogy mely tagállamban történik a végső felhasználás. E tekintetben első sorban objektív körülményeket kell figyelembe venni.

38. A jelen ügyben a szállítás időtartama mellett jelentőséggel bírhat például az, hogy hol vették nyilvántartásba a vitorlás hajót, és hol rendelkezik a vevő állandó kikötőhellyel a hajó számára. A magánszemély vevő lakóhelye szintén arra utaló körülmény lehet, hogy végső soron hol használják a hajót huzamos ideig. Az időtartam értékelése során többek között az értékesítési és a rendeltetési hely szerinti állam közötti távolság és az értékesített termék élettartama játszhat szerepet. Amennyiben a szállítás a közlekedési eszköz teljes élettartamához képest csak teljesen jelentéktelen időtartamot vesz igénybe, várható, hogy a termék felhasználása lényegében a rendeltetési hely szerinti államban fog bekövetkezni.

39. Még ha a Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés kifejezések objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók is(9), akkor is figyelembe kell venni a vevő objektív körülmények által igazolt, az értékesítés során kinyilvánított szándékát a végső felhasználás helyével kapcsolatban(10). Az eladónak ugyanis már a számla kiállításakor tudnia kell, hogy fel kell-e számítani a HÉA-t, vagy pedig ettől eltekinthet, mivel Közösségen belüli adómentes termékértékesítésre kerül sor.

40. Ezenfelül a 2006/112 irányelv 68. cikke szerinti Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatandó tényállása akkor valósul meg, amikor a tagállamon belüli megfelelő termékértékesítés megtörténtnek tekinthető. E tekintetben az irányelv 14. cikkével összefüggésben értelmezett 68. cikke szerint az az időpont irányadó, amikor a vevő megszerzi a tulajdonosként való rendelkezési jogot egy birtokba vehető dolog felett. Ha a vevő magát a terméket a származási hely szerinti államban veszi birtokba, a belföldi termékértékesítés

feltétele már adott. Az, hogy ehelyett ténylegesen Közösségen belüli termékbeszerzésről van-e szó valamely másik tagállamban, ebben az időpontban csak a vevőnek egy másik tagállamba történő tervezett szállítással és az ottani végső felhasználással kapcsolatos tájékoztatása alapján állapítható meg.

41. A közlekedési eszköz magánszemély általi Közösségen belüli beszerzése e tekintetben különös esetnek minősül. Egyrészt itt szokatlan, hogy egy önmagában nem adóalany személy valósít meg adóztatandó tényállást. Másrészt ez az eset azzal a sajátossággal bír, hogy gyakran nem lehet egyértelműen elhatárolni a közlekedési eszköznek a magánszemély vevő általi, származási hely szerinti államban történő forgalomba helyezését a rendeltetési hely szerinti államba történő elszállítás megkezdésétől.

42. E különleges körülmények sem eredményezik azonban azt, hogy a belföldi termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés elhatárolása szempontjából kizárólag a közlekedési eszköz vevő részére történő átadása és annak a származási hely szerinti állam területéről a rendeltetési hely szerinti államba történő szállításának kezdete között eltelt bizonyos idő lenne mérvadó. A 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdése a) pontjának ii) alpontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdése b) pontjának ii) alpontjában foglalt különleges rendelkezés célja, nevezetesen a verseny torzulásának megakadályozása ebben az összefüggésben éppen azt követeli meg, hogy ne kizárólag az időtartamot vegyék figyelembe, hanem az összes körülmény átfogó vizsgálatát vegyék alapul, beleértve a vevő ténykörülményekkel igazolt szándékát.

43. Mindazonáltal X azt az álláspontot képviseli, hogy a jogbiztonság elve megköveteli bizonyos határidő elírását.

44. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a jogbiztonság követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét⁽¹¹⁾.

45. A Bíróság továbbá – a jogbiztonság igényéből fakadóan – alapvetően elutasította, hogy a Közösségen belüli ügyletként való minősítést kizárólag az értékesítő vagy a vevő ilyen ügylet megvalósítására irányuló szándékától tegye függővé⁽¹²⁾. A megállapítás azonban azon a megfontoláson alapul, hogy az adóhatóságot mentesítsék az adóalany szándékának vizsgálata alól. Ezenfelül a Bíróság kifejezetten fenntartást tett a kivételes esetek tekintetében.

46. Ezért nem ellentétes a jogbiztonság elvével, ha a Közösségen belüli termékbeszerzést a jelen ügryhöz hasonló esetben az összes körülmény átfogó vizsgálatától teszik függővé, beleértve a vevőnek az értékesítés során kinyilvánított és objektív körülmények által igazolt szándékát a termék végső felhasználási helyével kapcsolatban. Ezzel a módszerrel végeredményben a vevő elre látja a Közösségen belüli termékbeszerzés után fennálló adófizetési kötelezettséget, mivel a végső felhasználással kapcsolatos saját tájékoztatását veszik alapul.

47. X szerint azonban az Egyesült Királyságban történő Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltétele, hogy a hajtó két hónapon belül elhagyja a tagállam területét. Fennáll tehát a kettős adóztatás veszélye, ha az értékesítés e határidő lejártát követően belföldi termékértékesítésként adóköteles a származási hely szerinti

tagállamban, egyúttal pedig a rendeltetési hely szerinti államban adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzéseként.

48. E tekintetben meg kell állapítani, hogy valamely termék Közösségen belüli értékesítése és annak Közösségen belüli beszerzése valójában egyetlen és ugyanazon gazdasági ügylet, holott ez utóbbi eltér jogokat és kötelezettséget keletkeztet mind az ügyletben részt vevő, mind az érintett tagállamok adóhatóságai tekintetében(13).

49. Noha a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i 1777/2005/EK tanácsi rendelet(14) 21. cikke úgy rendelkezik, hogy a termék feladásának vagy elfuvarozásának rendeltetési helye szerinti tagállam, amelyben a Közösségen belüli termékbeszerzésre kerül sor, attól függetlenül gyakorolja az adóztatási jogkörét, hogy a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helye szerinti tagállamban az ügylet milyen HÉA-elbírálást alkalmaztak. Ennek során azonban a tagállamoknak a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességére (a 2006/112 irányelv 138. cikke) és a Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatására (a 2006/112 irányelv 20. cikke) vonatkozó rendelkezések egységes értelmezését kell alapul venniük.

50. E rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy az értékesítés és a rendeltetési hely szerinti államba történő fuvarozás, illetve feladás közötti időbeli és tárgyi összefüggés tekintetében azonos jelentéssel és hatállyal bírjanak(15). Ellenkező esetben a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége nem alkalmas azon funkciójának betöltésére, hogy elkerüljék a termékértékesítések közötti adóztatását a Közösségen belüli kereskedelemben, és ezáltal biztosítsák az adósemlegességet(16).

51. Kiegészítésként utalni kell arra, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét a 2006/112 irányelv 131. cikke szerint az említett adómentességek helyes és egyszeri alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni. Ez alapvetően magában foglalja azt a lehetőséget, hogy a származási hely szerinti tagállam bizonyos határidőket állapítson meg, amelyekben belül a terméknek ezen állam területét – Közösségen belüli termékértékesítés keretében – rendszerint el kell hagynia.

52. Emlékeztetni kell azonban arra, hogy a rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk a közösségi jogrend részét képező általános elveket, köztük különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét(17). Azon intézkedéseket továbbá, amelyeket a tagállamoknak lehetőségük van elfogadni az adó pontos beszedése, valamint az adókijátszás elkerülése végett, nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a HÉA semlegességét(18).

53. Ezért azoknak a nemzeti rendelkezéseknek, amelyek a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét a feladásra vagy az elfuvarozásra előírt bizonyos határidőket betartásához kötik, különösen rugalmasnak kell lenniük, hogy az adómentességet különösen esetekben akkor is biztosítsák, ha a termék valamivel hosszabb időtartamot követően hagyta el ténylegesen az érintett állam területét, és az összes körülmény átfogó vizsgálata alapján bizonyos, hogy a végső felhasználásra valamely másik tagállamban kerül sor. Legalább e körülmények között fenn kell állnia az adómegállapítás utólagos kiigazítási lehetőségeknek, ha az adóbevétel-kiesés veszélye nem állt fenn, és az érintettek jóhiszeműen jártak el(19).

54. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első három kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy valamely 7,5 métert meghaladó hosszúságú új vízi járműre vonatkozó ügyletnek a 2006/112 irányelv 138. cikke szerinti adómentes Közösségen belüli termékértékesítésként és a rendeltetési hely szerinti államban adóköteles, az irányelv 20. cikke szerinti Közösségen belüli termékbeszerzésként való minősítése nem kizárólag egy bizonyos határidő betartásától függ, amelyen belül a jármű elhagyta a származási hely szerinti tagállamot vagy megérkezett a rendeltetési hely szerinti tagállamba. E minősítésnek inkább az összes objektív körülmény átfogó vizsgálatán kell alapulnia, és figyelembe kell venni a vevő ténykörülményekkel igazolt, a termék végső felhasználására irányuló szándékát.

B – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdésről

55. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdésével a Regeringsrátt azt szeretné megtudni, hogy mely időpont mérvado annak megállapítása során, hogy valamely közlekedési eszköz a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint újnak minősül-e.

56. X azt az álláspontot képviseli, hogy e tekintetben az az időpont irányadó, amikor a vízi jármű eléri a rendeltetési hely szerinti állam területét.

57. A többi fél azonban helytállóan utal a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdése b) pontjának ii) alpontjára. Eszerint a vízi jármű akkor minősül újnak, amennyiben az értékesítés az első forgalomba helyezéstől számított 3 hónapon belül történt, vagy amennyiben a hajó megtett útja legfeljebb 100 hajózott óra. Az irányelv 14. cikke a termékértékesítést úgy határozza meg mint valamely birtokba vehető dolog megszerzését, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel. Ezt a jogot a vevő már akkor megszerzi, amikor a hajót a származási hely szerinti államban átveszi, és nem csak akkor, amikor az a rendeltetési hely szerinti államba érkezik.

58. Ahogy a német kormány kiemeli: ha a rendeltetési hely szerinti államba történő megérkezés időpontja lenne irányadó, ez lehetnéve tenné az adóalanyok számára, hogy befolyásolják az adóztatás helyét azáltal, hogy a szállítást, és ezzel a rendeltetési hely szerinti államba történő megérkezést – a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdése b) pontjának ii) alpontjában meghatározott három hónapos határidőt túllépve – késleltetik. Ez ellentétes az adóztatási joghatóságnak a tényleges fogyasztás helyéhez igazodó megosztásával(20).

59. Ezenfelül fennáll a teljesen adómentes ügyletek veszélye. Így egy X helyzetében lévő adóalanyoknak lehetnéve arra, hogy a hajót – a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentesség igénybevételével – elszállítsa a származási hely szerinti államból, több mint 100 órán át vagy három hónapot meghaladó időtartamban a nyílt tengeren vagy valamely harmadik államban tartózkodjon, majd a hajót csak ezután vigye a rendeltetési hely szerinti államba. Ha annak meghatározása során, hogy a vízi jármű újnak minősül-e, a rendeltetési hely szerinti államba történő megérkezés időpontja lenne irányadó, akkor nem lenne több adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzés.

60. Ezért azt, hogy valamely közlekedési eszköz a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdése b) pontjának ii) alpontja szerint újnak minősül-e, az értékesítés időpontjában, nem pedig a rendeltetési hely szerinti államba történő megérkezés időpontjában kell megállapítani.

61. E következtetés nem ellentétes a 2006/112 irányelv 40. cikkével sem. E rendelkezés szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található. E rendelkezés kizárólag azt a célt szolgálja, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatását a rendeltetési hely szerinti állam joghatósága alá utalja. Arról nem rendelkezik, hogy az érintett terméknek az ezen államba történő megérkezéskor újnak kell-e lennie.

62. Az elzeter döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy Közösségen belüli termékbeszerzés esetén annak megállapítása során, hogy valamely közlekedési eszköz a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint újnak minősül-e, az értékesítés időpontja az irányadó.

V – Véggkövetkeztetések

63. Végül azt javasolom, hogy a Regeringsrátt kérdéseit a Bíróság a következőképpen válaszolja meg:

1. Valamely 7,5 métert meghaladó hosszúságú új vízi járműre vonatkozó ügyletnek a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112 tanácsi irányelv 138. cikke szerinti adómentes Közösségen belüli termékértékesítésként és a rendeltetési hely szerinti államban adóköteles, az irányelv 20. cikke szerinti Közösségen belüli termékbeszerzésként való minősítése nem kizárólag egy bizonyos határidő betartásától függ, amelyen belül a jármű elhagyta a származási hely szerinti tagállamot, vagy megérkezett a rendeltetési hely szerinti tagállamba. E minősítésnek inkább az összes objektív körülmény átfogó vizsgálatán kell alapulnia, és figyelembe kell venni a vevő körülményekkel igazolt, a termék végső felhasználására irányuló szándékát.

2. Közösségen belüli termékbeszerzés esetén annak megállapítása során, hogy valamely közlekedési eszköz a 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint újnak minősül-e, az értékesítés időpontja az irányadó.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 347., 1. o.

3 – A C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7797. o.) 40. pontja.

4 – Lásd ezzel kapcsolatban a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. január 11-én ismertetett indítványom (EBHT 2007., I-7797. o.) 24–29. pontját, valamint a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2005. november 10-én ismertetett indítványom (EBHT 2006., I-3227. o.) 19–25. pontját.

[5](#) – Lásd a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3227. o.) 31. és 40. pontját; a 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 36. pontját; a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7861. o.) 22. pontját, valamint a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7897. o.) 22. pontját.

[6](#) – A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanács irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.).

[7](#) – Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott EMAG-ügyben hozott ítélet 27. pontját és a 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 22. pontját, mindkét esetben a 91/680 irányelv hetedik, nyolcadik, kilencedik és tizedik preambulumbekzdésére hivatkozással.

[8](#) – A 2006/112 irányelv 2. cikke (2) bekezdése a) pontjának ii) alpontja szerint magánszemélyek esetében csak a 7,5 métert meghaladó hosszúságú vízi járművek beszerzését adóztatják.

[9](#) – A 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 38. pontja a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-483. o.) 44. pontjára, valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6161. o.) 41. pontjára való utalással.

[10](#) – Annak megállapítása során is, hogy valamely terméket a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenység keretében használnak-e, és ezért fennáll-e adólevonási jog, az ítélezési gyakorlat szerint a vevőnek a használattal kapcsolatos, objektív bizonyítékokra alapozott szándékát kell figyelembe venni (lásd a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 24. pontját, valamint a C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4321. o.] 34–39. pontját). Az adólevonási jog mértékének meghatározása szempontjából szintén a termék tényleges vagy szándékozott felhasználásának van jelentősége (lásd a C-63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-11087. o.] 54. pontját).

[11](#) – Lásd a 326/85. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1987., 5091. o.) 24. pontját, a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 72. pontját, valamint a 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 46. pontját.

[12](#) – A C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 24. pontja; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Optigen és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 45. pontja, valamint a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kittel és Recolta Recycling ügyben hozott ítélet 42. pontja; a 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 39. pontja, valamint a C-29/08. sz. AB SKF ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 77. pontja.

[13](#) – A 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 23. pontja.

[14](#) – HL L 288., 1. o.

[15](#) – Lásd ebben az értelemben a 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 34. pontját.

[16](#) – A 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 25. pontja és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 23. pontja.

[17](#) – Lásd ebben az értelemben a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-7281. o.) 48. pontját, a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-4191. o.) 29. és 30. pontját, valamint a 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 45. pontját.

[18](#) – Lásd ebben az értelemben a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.) 52. pontját, a 11. lábjegyzetben hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 92. pontját, valamint a 3. lábjegyzetben hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 46. pontját.

[19](#) – Lásd ebben az értelemben az 5. lábjegyzetben hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 31., 35. és 37. pontját.

[20](#) – Lásd erről a jelen indítvány 38. és 39. pontját is.