

Láncügylet EMAG

háromszögügylet

takeaway transaction

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2006. április 6.[\(*\)](#)

„Előzetes döntéshozatal – Hatodik HÉA-irányelv – A 8. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja, a 28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése, a 28b. cikk A. részének (1) bekezdése és a 28c. cikk A. része a) pontjának első albekezdése – A termék közösségen belüli feladása vagy szállítása – Termékértékesítés – Közösségen belüli termékbeszerzés – Láncügyletek – Az ügyletek helye”

A C-245/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) a Bírósághoz 2004. június 10-én érkezett, 2004. május 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **EMAG Handel Eder OHG**

és

a **Finanzlandesdirektion für Kärnten**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (előadó) és E. Levits bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. október 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az EMAG Handel Eder OHG képviseletében W. Dellacher Rechtsanwalt, segítőtje: A. Breschan Wirtschaftsprüfer,
- az osztrák kormány képviseletében H. Dossi, meghatalmazotti minőségben,

- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítői: G. De Bellis és G. Fiengo avvocati dello Stato,
- Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának Kormánya képviselőjében C. Jackson és S. Nwaokolo, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: M. Angiolini barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. november 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) és különösen a termékértékesítés helyére vonatkozó 8. cikke (1) bekezdésének értelmezésére irányul.
- 2 E kérelmet az Ausztriában honos EMAG Handel Eder OHG (a továbbiakban: EMAG) és a Finanzlandesdirektion für Kärnten (Karintia tartomány adóigazgatósága) között folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) EMAG általi levonása.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

- 3 A hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja úgy rendelkezik, hogy „a hozzáadottérték-adó alá tartozik [...] az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés [...]”.
- 4 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „»[t]ermékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”.
- 5 A hatodik irányelvnek „[a]z adóköteles tevékenységek helye” címet viselő VI. címe alatt található 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja előírja:

„A termékértékesítés helyének minősül:

- a) abban az esetben, ha a terméket akár az értékesítő, akár az átvevő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el: az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában található [...]

- b) abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés időpontjában található.”
- 6 A hatodik irányelv tartalmazza az „[á]tmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan” című XVIa. címet, amelyet a fiskális határok megszüntetésére tekintettel 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.) vezetett be, és amely a 28a.-28m. cikket foglalja magában.
- 7 A hatodik irányelv 28a. cikke a következőképpen rendelkezik:
- „(1) A következők szintén hozzáadottérték-adó alá tartoznak:
- a) a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el, és aki nem jogosult a 24. cikkben meghatározott adómentességre [...]
- [...]
- [...]
- (3) »Közösségen belüli termékbeszerzés«: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyron felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították.
- [...]
- (7) A tagállamok intézkedéseket tesznek annak biztosítására, hogy »Közösségen belüli termékbeszerzésnek« minősítsék azon ügyleteket, amelyeket »termékértékesítésként« minősítettek volna az (5) bekezdés vagy az 5. cikk értelmében, ha azokat belföldön hajtotta volna végre azon adóalany, aki mint ilyen jár el.”
- 8 A hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (1) bekezdése így szól:
- „Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor található.”
- 9 A hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése előírja:
- „Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását, a tagállamok mentesítik a következőket:
- a) azon, az 5. cikkben és a 28a. cikk (5) bekezdésének a) pontjában meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy,

vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradván, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.”

- 10 Ugyanezen irányelv 28f. cikkének 1. pontja módosította a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját és (3) bekezdésének b) pontját, amely a következőképpen rendelkezik:

„2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

[...]

- d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő hozzáadottérték-adó.

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték-adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az adóalany a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

[...]

- b) [...] a 28c. cikk A. és C. része szerinti adómentes ügyletek”.

A nemzeti szabályozás

- 11 Az alapügy tényállása idején hatályos 1994. évi Umsatzsteuergesetz (a továbbiakban: 1994. évi UStG) 3. §-ának (1), (7) és (8) bekezdése így rendelkezik:

„(1) Termékértékesítésnek minősül az az ügylet, amelynek során a vállalkozó az átvevőt, vagy annak megbízásából harmadik személyt arra jogosít, hogy sajátjaként rendelkezzen a dolog felett. A rendelkezési jogot maga a vállalkozó vagy annak megbízásából harmadik személy is átengedheti.

[...]

(7) A termékértékesítés azon a helyen teljesül, ahol a dolog a rendelkezési jog átengedésének időpontjában található.

(8) Ha a termékértékesítés tárgyát az átvevő vagy annak megbízásából harmadik személy részére feladják vagy elszállítják, a termékértékesítés a szállítás megkezdésekor vagy a dolognak a szállítványozó, a teher- vagy a hajófuvarozó részére való átadásakor minősül teljesítettnek. Feladásnak minősül, ha a vállalkozó a dolgot teher- vagy a hajófuvarozóval szállíttatja el a harmadik személy részére vagy az ilyen szállítást szállítványozóval végezteti el.”

- 12 E cikk (8) bekezdését – az osztrák jogalkotó indokolása szerint – azért módosította a 2000. évi Steuerreformgesetz (BGBl. I., 106/1999. sz.), hogy azt összehangolják a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontjával. A (8) bekezdés szövege azóta így szól:

„Ha a termékértékesítés tárgyát az értékesítő vagy az átvevő adja fel vagy szállítja el, a termékértékesítés azon a helyen minősül teljesítettnek, ahol az átvevő vagy annak megbízásából valamely harmadik személy részére a feladás vagy a szállítás megkezdődik. Feladásnak minősül, ha a dolgot teher- vagy hajófuvarozóval szállítatják vagy az ilyen szállítást szállítványozóval végeztetik el. A feladás a dolognak a szállítványozó, a teher- vagy hajófuvarozó részére való átadásával kezdődik meg.”

- 13 Az 1994. évi UStG HÉA-levonásra vonatkozó 12. §-a (1) bekezdésének 1. pontja előírja:

„A vállalkozó az alábbi előzetesen megfizetett adóösszegeket vonhatja le:

1. azt az adót, amelyet más vállalkozók a vállalkozása számára belföldön végzett termékértékesítések és egyéb ügyletek után a részére kiállított számlán (11. §) külön feltüntetnek [...]”.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 14 Az EMAG 1996-ban és 1997-ben színes fémeket szerzett be az ugyancsak Ausztriában honos K GmbH-től (a továbbiakban: K GmbH).
- 15 A K GmbH a szóban forgó árut Olaszországban vagy Hollandiában honos szállítóktól szerezte be (a továbbiakban: szállítók). Nem vitatott, hogy az EMAG nem ismerte a K GmbH szállítóit. Minden egyes ügylet megkötése után a K GmbH arra utasította a szállítóit, hogy az árut adják át annak a szállítványozónak, amelyet a K GmbH azzal bízott meg, hogy – az EMAG által a K GmbH részére adott utasításoknak megfelelően – azt teherautóval vagy az EMAG osztrák telephelyére, vagy az utóbbi ügyfeleinek szintén osztrák telephelyeire juttassa el.
- 16 A K GmbH az EMAG részére kiszámlázta az áru közöttük megállapodott, és az osztrák HÉA miatt 20%-al növelt vételárát. Az EMAG ezt követően kérte ezen adóösszeg előzetesen megfizetett HÉA-ként való levonását.
- 17 Az illetékes Finanzamt, majd a Finanzlandesdirektion für Kärnten azzal az indokolással utasította el a levonást, hogy a K GmbH jogellenesen számlázta ki a HÉA-t az EMAG részére. Ekkor az utóbbi keresetet indított a Verwaltungsgerichtshof előtt.
- 18 Az EMAG úgy érvel, hogy az 1994. évi UStG 8. cikkének (3) bekezdése nem volt alkalmazható azokra a termékértékesítésekre, amelyeket a K GmbH végzett az ő részére, mivel az áru Ausztriába irányuló feladására vonatkozó utasítást nem ő, hanem a K GmbH adta. E tekintetben hangsúlyozza, hogy nem ismerte a K GmbH szállítóit és a K GmbH-nak volt lehetősége arra minden egyes termékértékesítés lezárulásáig, hogy módosítsa a rendeltetési helyet vagy a címzettet, és néhányszor élt is e lehetőséggel, valamint a K GmbH volt az, amely mindaddig viselte az áru tekintetében a veszteség és a hajókár kockázatát, amíg azt az EMAG vagy annak ügyfelei át nem vették.

- 19 Az EMAG úgy véli tehát, hogy Ausztriában volt azoknak a termékértékesítéseknek a helyük, amelyeket a K GmbH végzett az ő részére, úgyhogy e termékértékesítések a K GmbH-ra tekintettel az osztrák HÉA alá tartoznak. Ezért a K GmbH jogosan számlázta ki részére az említett HÉA-t, és ő maga jogosan kérte annak előzetesen megfizetett HÉA-ként való levonását.
- 20 A Finanzlandesdirektion szerint először a K GmbH kifizette az árut a szállítóinak, amelyet Hollandiában vagy Olaszországban bocsátottak a rendelkezésére. Majd a K GmbH szállítványozókat bízott meg az áru Olaszországból vagy Hollandiából Ausztriába történő szállításával, ahol azt az EMAG részére, vagy annak rendeletére, más ügyfelek részére adták át. A Finanzlandesdirektion hangsúlyozza, hogy az áruszállítást a K GmbH végezte el annak érdekében, hogy teljesítse termékértékesítési kötelezettségét az EMAG-gal szemben, akinek tudomása is volt erről.
- 21 E körülményekre tekintettel a Finanzlandesdirektion úgy véli, hogy az 1994. évi UStG 8. cikkének (3) bekezdése alkalmazható azokra a termékértékesítésekre, amelyeket a K GmbH végzett az EMAG részére. Mivel az árunak a K GmbH által megbízott szállítványozó részére való átadására Olaszországban vagy Hollandiában került sor, a K GmbH által az EMAG részére végzett termékértékesítések helye az említett rendelkezésnek megfelelően e két tagállam egyikében volt. Az 1994. évi UStG 12. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint az előzetesen megfizetett HÉA levonása csak akkor lett volna lehetséges, ha a kiszámlázott ügyleteket Ausztriában bonyolították volna le. Mivel minden ügyletet Olaszországban vagy Hollandiában bonyolítottak le, az EMAG jogellenesen vonta le az előzetesen megfizetett HÉA-t.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az előtte folyamatban lévő eljárásban az áruk egyetlen fizikai mozgásával két különböző termékértékesítést végeztek.
- 23 Úgy ítéli meg, hogy a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelően az olasz vagy holland szállítók által a K GmbH részére végzett első termékértékesítés helye az áru feladás vagy szállítás indulási helyén, azaz Olaszországban vagy Hollandiában található. Viszont felveti azt a kérdést, hogy hol található a második, a K GmbH által az EMAG részére végzett termékértékesítés helye.
- 24 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondata nem szabályozza azt a kérdést, hogy kizárólag az első termékértékesítés során valósult-e meg Közösségen belüli árumozgás, vagy mindkét termékértékesítés során. E második esetben azt a kérdést teszi fel, hogy a második, a K GmbH által az EMAG részére végzett termékértékesítés helye a termékek tényleges indulási helyén (az alapügyben Olaszország vagy Hollandia) vagy azon a helyen található, ahol az első termékértékesítés lezárult (az alapügyben Ausztria).
- 25 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a [...] hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondatát, hogy a feladás vagy a szállítás indulási helye akkor is irányadó, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?

- 2) Adómentes közösségen belüli termékértékesítésnek minősülhetnek-e különböző termékértékesítések abban az esetben, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?
- 3) Az 1) kérdésre adott igenlő válasz esetén a termék tényleges indítási helye vagy az a hely minősül-e a második termékértékesítés megkezdése helyének, ahol az első termékértékesítés lezárul?
- 4) Lényeges-e az 1)–3) kérdés megválaszolása szempontjából az, hogy az árumozgás során kinek volt rendelkezési joga az áru felett?”

Előzetes észrevételek

- 26 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a 91/680 irányelvvel – amely a tagállamok közötti fiskális határok lebontására irányul – a közösségi jogalkotó 1993. január 1-jétől véglegesen megszüntette a tagállamok közötti kereskedelemben az importadók kivetését és az exportálás adómentességét (az említett irányelv második és harmadik preambulumbekzdése).
- 27 Miután azonban megállapításra került, hogy ezen időpontig nem állnak fenn azok a feltételek, amelyek lehetővé tennék az értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások származási tagállamában történő adózás elvének alkalmazását azon elv sérelme nélkül, amely szerint az adóalanyok közösségi kereskedelmét illetően a végső fogyasztási fázisban történő adókivetésből származó adóbevételnek azon tagállamban kell képződnie, amelyben a végső fogyasztásra sor kerül, a közösségi jogalkotó a hatodik irányelv XVIa. címével a tagállamok közötti kereskedelem adózása tekintetében átmeneti szabályokat vezetett be, amely új adóköteles esemény bevezetésén, a Közösségen belüli termékbeszerzésen alapul (a 91/680 irányelv hetedik–tizedik preambulumbekzdése).
- 28 A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése előírja, hogy meghatározott feltételek esetén a HÉA alá tartozik „a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el”. A Közösségen belüli termékbeszerzést ugyanezen cikk (3) bekezdésének első albekezdése akként határozza meg, mint „a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyron felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították”.
- 29 Amint a főtanácsnok indítványának 23-25. pontjában rámutatott, valamennyi olyan Közösségen belüli termékbeszerzés, amelyet a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése szerint a Közösségen belüli árufeladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatnak, ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése szerint az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamban a termékértékesítés mentesülését vonja maga után.

- 30 A hatodik irányelv XVIa. címében rögzített átmeneti szabályok keretében az eladó egyrésről a Közösségen belüli áru feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamban mentesített termékértékesítést végez ezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja és 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése értelmében, másrésről az e tagállamban általa fizetendő vagy előzetesen megfizetett HÉA tekintetében az említett tagállamban levonási vagy visszatérítési jogban részesül e termékekre vonatkozóan az említett irányelv 28f. cikkének 1. pontja által módosított 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja alapján. A vevő az említett Közösségen belüli feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatott Közösségen belüli termékbeszerzést végez a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontja első albekezdésének és 28b. cikke A. része (1) bekezdésének megfelelően.
- 31 E rendszer lehetővé teszi, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésről

- 32 A kérdést előterjesztő bíróság második és negyedik kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy amennyiben az ugyanazon áru vonatkozó és adóalanyként eljáró személyek között ellenszolgáltatás fejében létrejött két egymást követő termékértékesítés egyetlen Közösségen belüli áru feladással vagy szállítással jár, e termékértékesítések mindegyike a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése szerint mentesített termékértékesítést képez-e, és e kérdés megválaszolásához lényeges-e az, hogy az első eladó, a köztes vevő vagy a második vevő közül kinek volt rendelkezési joga a termékek felett a feladás vagy a szállítás közben.
- 33 Az alapügyben érintetthez hasonló helyzetben csak akkor lenne mentesíthető két egymást követő termékértékesítés a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése alapján, ha egyetlen Közösségen belüli árumozgás egyidejűleg két termékértékesítéshez kapcsolódna.
- 34 Ha erről lenne szó, akkor az az alábbi következményekkel járna.
- 35 Egyrésről az első eladó az első termékértékesítést a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint az áru feladás vagy a szállítás indulási helye szerinti tagállamban végezné. Ezen első termékértékesítéssel a köztes vevő által végzett első Közösségen belüli termékbeszerzés állna szemben, amelynek helye a 28b. cikk A. részének (1) bekezdése szerint az említett feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban lenne.
- 36 Másrésről a köztes vevő maga végezné a második termékértékesítést, amelyre a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint szintén az indulás helye szerinti tagállamban kerülne sor, és e második termékértékesítéssel szemben a második vevő által végzett második Közösségen belüli termékbeszerzés állna, amelynek helye az érkezés helye szerinti tagállamban lenne.

- 37 E láncolat nem lenne logikus, és egyúttal ellentétes lenne a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó, a jelen ítélet 26–31. pontjában ismertetett átmeneti szabályok rendszerével.
- 38 Először is, még ha két egymást követő termékértékesítés csak egyetlen árumozgással is jár, azokat olyannak kell tekinteni, mint amelyek időben egymást követően valósultak meg. A köztes vevő ugyanis csak abban az esetben képes a második vevőre átruházni az áru feletti tulajdonjogot, ha azt előzetesen megszerezte az első eladótól, így a második termékértékesítésre csak akkor kerülhet sor, ha az első termékértékesítés már végbement.
- 39 Mivel az áru feladás vagy a szállítás érkezési helye szerinti tagállam minősül a termékek köztes vevő általi megszerzése helyének, minden jónan megfontolással ellentétes lenne, ha ezen adóalanyt úgy tekintenénk, mint aki ugyanezen termékek következő értékesítését az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamból bonyolította le.
- 40 Másodszor a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezéseinek olyan értelmezése, miszerint egyetlen Közösségen belüli árumozgás az egymást követő két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódik, lehetővé teszi az ezen irányelv XVIa. címében előírt átmeneti szabályok által követett célnak az egyszerű elérését, azaz hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül. Ezen adóbevétel-áthelyezést ugyanis a Közösségen belüli árumozgással járó egyetlen ügylet alkalmával a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése (mentesítés a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés indulási helye szerinti tagállamban), 28f. cikkének 1. pontja által módosított 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja (az indulás helye szerinti tagállamban fizetendő vagy előzetesen megfizetett HÉA levonása vagy visszatérítése e tagállamban) és a 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése (a Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatása az érkezés helye szerinti tagállamban) rendelkezéseinek együttes olvasata biztosítja. E rendszer biztosítja az érintett tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését.
- 41 Ellenben a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései nem értelmezhetők úgy, hogy egyetlen Közösségen belüli árumozgás egyidejűleg két egymást követő termékértékesítéshez kapcsolódik.
- 42 Amennyiben ugyanis a második Közösségen belüli ügyletet is olyannak minősítenénk, mint amelyhez kapcsolódik az egyetlen Közösségen belüli árumozgás, az nem lenne célszerű annak biztosításához, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül, mivel ezen adóbevétel-áthelyezésre már sor került az első ügylet alkalmával, amint azt a jelen ítélet 40. pontja hangsúlyozza.
- 43 Továbbá meg kell állapítani, amennyiben egyetlen Közösségen belüli árumozgás két egymást követő termékértékesítéshez kapcsolódna, a hatodik irányelv 28f. cikkének 1. pontja által módosított 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja, amely az adóbevétel-áthelyezés céljára szolgáló szabályozás lényeges rendelkezését képezi, tárgytalanná válna a köztes vevő által végzett második termékértékesítés tekintetében,

mivel ebben az esetben az utóbbi nem fizetett volna előzetesen HÉA-t a Közösségen belüli áru feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamban.

- 44 Másfelől az adóbevételek kiesése kockázatának elhárítása céljából a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelet (HL L 24., 1. o.), valamint a 2004. január 1-jétől annak helyébe lépő, a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendelet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) a tagállamok illetékes hatóságai között közös információcsere-rendszert írt elő a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozóan. Így a jelen ítélet 41. pontjában ismertetett értelmezés hatására megsokszorozódna az információcsere-igénylő esetek száma, és ennek következtében nehézkessé válna az érintett ügyleteknek az illetékes adóhatóságok általi kezelése.
- 45 Azt kell tehát válaszolni a második és negyedik kérdésre, hogy amennyiben az ugyanazon árura vonatkozó és adóalanyként eljáró személyek között ellenszolgáltatás fejében létrejött, két egymást követő termékértékesítés egyetlen Közösségen belüli áru feladással vagy szállítással jár, e feladás vagy szállítás e két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely egyedül mentesül a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése alapján. Ez az értelmezés attól függetlenül érvényes, hogy – az első eladó, a köztes vevő vagy a második vevő közül – kit illet az áru feletti rendelkezési jog az említett feladás vagy szállítás közben.

Az első kérdésről

- 46 Mindenekelőtt hangsúlyozni kell, hogy a termékértékesítés helyének meghatározását illetően a hatodik irányelv nem tesz különbséget a „Közösségen belüli” és a „belföldi” termékértékesítés között. Ezen irányelv 8. cikkének (1) bekezdése csak az áru feladással vagy szállítással járó termékértékesítést (a) pont), az áru feladással vagy szállítással nem járó termékértékesítést (b) pont) és az alapügyre nem vonatkozó azon termékértékesítést különbözteti meg, amelyet hajók, repülőgépek fedélzetén vagy vonaton történő szállítás közben végeznek a Közösség területén belül (c) pont).
- 47 A második és negyedik kérdésre adott válaszból következik, hogy olyan esetben, mint amely az alapügyben felmerült, egyetlen Közösségen belüli árumozgás két egymást követő termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat.
- 48 A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint e termékértékesítés helyének minősül az a tagállam, ahol a termék a feladásának vagy szállításának megkezdésekor található.
- 49 A feladással vagy szállítással nem járó termékértékesítés helyének minősül a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint az a hely, ahol a termékek az említett termékértékesítés időpontjában találhatók.
- 50 Amennyiben az egymást követő két termékértékesítés közül az első jár együtt szükségszerűen a Közösségen belüli feladást vagy szállítást magában foglaló Közösségen belüli termékbeszerzéssel, tehát azt az említett feladás vagy szállítás

érkezési helye szerinti tagállamban adóztatják, a második termékértékesítés helyének az azt megelőző Közösségen belüli termékbeszerzés helye, azaz az érkezés helye szerinti tagállam minősül. Fordított esetben, ha a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés az egymást követő két termékértékesítés közül a második, akkor adott esetben a termék feladása vagy szállítása előtt történt első termékértékesítés helyének e feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam minősül.

- 51 Ezért azt kell válaszolni az első kérdésre, hogy kizárólag a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés helyét határozza meg a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja. E termékértékesítés helyének a feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam minősül. A másik termékértékesítés helyét ugyanezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja határozza meg. A másik termékértékesítés helyének vagy az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam, vagy az érkezés helye szerinti tagállam minősül aszerint, hogy e termékértékesítés az első vagy a második a két egymást követő termékértékesítés közül.

A harmadik kérdésről

- 52 Az első kérdésre adott válasz ismeretében a második kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

- 53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **Amennyiben az ugyanazon árura vonatkozó és adóalanyként eljáró személyek között ellenszolgáltatás fejében létrejött, két egymást követő termékértékesítés egyetlen Közösségen belüli áru feladással vagy szállítással jár, e feladás vagy szállítás e két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely egyedül mentesül az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése alapján.**

Ez az értelmezés attól függetlenül érvényes, hogy – az első eladó, a köztes vevő vagy a második vevő közül – kit illet az áru feletti rendelkezési jog az említett feladás vagy szállítás közben.

- 2) **Kizárólag a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés helyét határozza meg a 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja. E termékértékesítés helyének a feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam minősül. A**

másik termékértékesítés helyét ugyanezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja határozza meg. A másik termékértékesítés helyének vagy az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam, vagy az érkezés helye szerinti tagállam minősül aszerint, hogy e termékértékesítés az első vagy a második a két egymást követő termékértékesítés közül.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: német.

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. november 10.¹(1)

C-245/04. sz. ügy

EMAG Handel Eder OHG
kontra
Finanzlandesdirektion für Kärnten

(az osztrák Verwaltungsverfahrenshof [Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték-adó – Hatodik irányelv – Közösségen belüli termékbeszerzés – Lánccüylet”

I – Bevezetés

1. A jelen ügyben a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésével kapcsolatos kérdéseket kell megválaszolni, amelyek az ún. lánccüyletek adóztatását érintik. Az ilyen ügyleteknél két vagy több tagállamból származó vállalkozások egymás után ugyanarra az árra

nézve kötnek adásvételi szerződéseket, amelyeket azután az első szállítótól az utolsó vevőig egyetlen árumozgás keretében teljesítenek.

2. Az osztrák Verwaltungsgerichtshof előtti alapeljárásban egy láncügylet utolsó vevője a Finanzamtal a közvetítő kereskedőnek – az előzetesen megfizetett adó levonása keretében – megfizetett hozzáadottérték-adó elismeréséről vitázik. Az előzetesen megfizetett adó levonását az adóköteles belföldi termékértékesítéseknél biztosítják, de az adómentes Közösségen belüli (határokon átnyúló) termékértékesítéseknél nem. A Finanzamt azon a véleményen van, hogy az érintettek jogtalanul kezelték adóköteles belföldi termékértékesítésként az utolsó vevő részére történő termékértékesítést.

II – Jogi háttér

A – A közösségi jog

3. A hatodik irányelv 2. cikke szerint a termékértékesítés a hozzáadottérték-adó alá tartozik, ahol is adóalany a 4. cikk (1) és (2) bekezdése értelmében az az önálló kereskedő, aki az értékesítést végzi.

4. Az adóköteles tevékenység helyének meghatározására a 8. cikk a következő szabályokat állapítja meg:

„(1) A termékértékesítés helyének minősül:

- a) abban az esetben, ha a terméket akár az értékesítő, akár az átvevő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el: az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában található [...];
- b) abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés időpontjában található;

[...]

(2) Amennyiben azon hely, ahonnan a terméket feladják vagy elfuvarozzák, harmadik ország területén található, akkor – az (1) bekezdés a) pontjától eltérően – a 21. cikk (4) bekezdése értelmében vett importőr szempontjából a termékértékesítés teljesítési helyének, valamint a további termékértékesítés teljesítési helyének azt a tagállamot kell tekinteni, ahova a termékimport irányul.”

5. Az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv(3) új XVIa. címet (Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan; 28a.–28m. cikk) illesztett be a hatodik irányelvbe. Ezek a rendelkezések jelenleg is irányadók, mivel eddig még nem került kibocsátásra a tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozóan a kereskedelmi áruforgalom adóztatásának végleges szabályozása.

6. A hatodik irányelv 28a. cikke többek között így szól:

„(1) A következők szintén hozzáadottérték-adó alá tartoznak

- a) a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el, és aki nem jogosult a 24. cikkben meghatározott adómentességre, és akire nem terjednek ki a 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának második mondatában, vagy a 28b. cikk B. részének (1) bekezdésében meghatározott feltételek.

[...]

- (3) »Közösségen belüli termékbeszerzés«: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyon felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították.»

7. A hatodik irányelv 28b. cikkének A. része az ügylet helyét szabályozza. Az előírás többek között így hangzik:

„(1) A Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor találhatóak.

(2) Az (1) bekezdés sérelme nélkül, a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely a hozzáadottértékadó-azonosító számot kiadta, amelynek alapján a termékeket beszerző személy végrehajtotta a beszerzést, kivéve, ha a termékeket beszerző személy igazolja, hogy a beszerzés az (1) bekezdésnek megfelelően adóköteles volt.

[...]”

8. A hatodik irányelv 28c. cikkének A. része szerint a két tagállam közötti Közösségen belüli termékértékesítések mentesek az adó alól. A rendelkezés többek között így szól:

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását, a tagállamok mentesítik a következőket:

- a) azon, az 5. cikkben meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradva, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.

[...]”

B – *A nemzeti jog*

9. Az alapeljárásban irányadó nemzeti rendelkezések a 2000. évi Steuerreformgesetz(4) által módosított 1994. évi osztrák Umsatzsteuergesetzben (a továbbiakban: UStG) található.

10. Az UStG 3. §-ának (1), (7) és (8) bekezdése így szól:

„(1) Termékértékesítésnek minősül az az ügylet, amelynek során a vállalkozó az átvevőt, vagy annak megbízásából harmadik személyt arra jogosít, hogy sajátjaként rendelkezzen a dolog felett. A rendelkezési jogot maga a vállalkozó vagy annak megbízásából harmadik személy is átengedheti.

[...]

(7) A termékértékesítés azon a helyen teljesül, ahol a dolog a rendelkezési jog átengedésének időpontjában található.

(8) Ha a termékértékesítés tárgyát az átvevő vagy annak megbízásából harmadik személy részére feladják vagy elszállítják, a termékértékesítés a szállítás megkezdésekor vagy a dolognak a szállítványozó, a teher- vagy a hajófuvarozó részére való átadásakor minősül teljesítettnek. Feladásnak minősül, ha a vállalkozó a dolgot teher- vagy a hajófuvarozóval szállíttatja el a harmadik személy részére vagy az ilyen szállítást szállítványozóval végezteti el.”

11. Az 1994. évi UStG 3. §-ának (8) bekezdését – a jogalkotó indokolása szerint a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának rendelkezéseivel való összehangolás céljából – módosította a 2000. évi Steuerreformgesetz, amely azóta a következőképpen szól:

„Ha a termékértékesítés tárgyát az értékesítő vagy az átvevő adja fel vagy szállítja el, a termékértékesítés azon a helyen minősül teljesítettnek, ahol az átvevő vagy annak megbízásából valamely harmadik személy részére a feladás vagy a szállítás megkezdődik. Feladásnak minősül, ha a dolgot teher- vagy hajófuvarozóval szállíttatják vagy az ilyen szállítást szállítványozóval végeztetik el. A feladás a dolognak a szállítványozó, a teher- vagy hajófuvarozó részére való átadásával kezdődik meg.”

12. Az 1994. évi UStG adólevonásra vonatkozó 12. §-ának rendelkezései többek között így szólnak:

„(1) A vállalkozó az alábbi előzetesen megfizetett adóösszegeket vonhatja le:

1. azt az adót, amelyet más vállalkozók a vállalkozása számára belföldön végzett termékértékesítések és egyéb ügyletek után a részére kiállított számlán (11. §) külön feltüntettek [...]”.

III – **A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

13. Az Ausztriában honos K GmbH 1996-ban és 1997-ben éves szerződés keretében meghatározott mennyiségű kohóólmot adott el havonta, „költségmentesen Arnoldstein, EK-vámoltan, adózva, tehergépjárművel” az alapeljárás felperesének, a szintén

Ausztriában letelepedett EMAG Handel Eder OHG-nak. A K GmbH a kohóólmot a maga részéről Olaszországban és Hollandiában honos társaságoktól vásárolta. Az árut Rotterdamban, illetve Triesztben vámraktárban tárolták. Onnan a K GmbH által megbízott szállítványozó az EMAG, illetve az EMAG vevője által meghatározott rendeltetési helyre szállította azt. A K GmbH a termékértékesítést 20% hozzáadottérték-adó felszámításával számlázta ki az EMAG-nak. A Finanzamt azonban elutasította, hogy az EMAG az előzetesen megfizetett adót levonja. A Finanzamt véleménye szerint a K GmbH jogellenesen számlázta ki az EMAG részére a hozzáadottérték-adót, mivel az ügyletet az EMAG részére Olaszországból, illetve Hollandiából teljesített áruszállítás alapján adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek kell tekinteni.

14. Ezt az álláspontot támadta meg az EMAG, és úgy érvelt, hogy a szállítványozó által végzett szállítás Olaszországból, illetve Hollandiából Ausztriába kizárólag a K GmbH kezdeményezésére történt. Ezért csak a K GmbH és az ő szállítói közötti viszonylatban van szó más tagállamból történő termékértékesítésről. Az ezt követő, a K GmbH-től az EMAG részére történő termékértékesítés esetében ezzel szemben adóköteles belföldi termékértékesítésről van szó, és így engedélyezni kell az előzetesen megfizetett adó levonását.

15. A Finanzlandesdirektion Kärnten az EMAG fellebbezését – mint megalapozatlant – elutasította. Álláspontja szerint az 1994. évi UStG 3. §-ának (8) bekezdése szerint az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés helye Hollandiában, illetve Olaszországban található, mivel az árut Rotterdamban, illetve Triesztben adták át a teherfuvarozónak, és az szállította el az EMAG részére Ausztriába.

16. A Finanzlandesdirektion Kärnten e határozata képezi az osztrák Verwaltungsgerichtshof előtti eljárás tárgyát. A Verwaltungsgerichtshof a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

1. Úgy kell-e értelmezni a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondatát, hogy a feladás vagy a szállítás indulási helye akkor is irányadó, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?
2. Adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek minősülhetnek-e különböző termékértékesítések abban az esetben, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?
3. Az 1. kérdésre adott igenlő válasz esetén a termék tényleges indítási helye vagy az a hely minősül-e a második termékértékesítés megkezdése helyének, ahol az első termékértékesítés lezárul?
4. Lényeges-e az 1–3. kérdés megválaszolása szempontjából az, hogy az árumozgás során kinek volt rendelkezési joga az áru felett?

IV – A felek érvei

17. A Bíróság előtti eljárásban az EMAG, az osztrák és az olasz kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság terjesztett elő észrevételeket. Az eljárásban részt vevő valamennyi fél azon az állásponton van, hogy a láncügyleteknél csak egy értékesítést lehet adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinteni. Végeredményben a tekintetben is egyetértés van, hogy a jelen esetben a holland, illetve olasz előszállítóknak a K GmbH-hoz fűződő viszonylatában a hatodik irányelv értelmében vett Közösségen belüli termékértékesítésről van szó, következésképpen az EMAG-hoz fűződő viszonylatban már nem jön már szóba Közösségen belüli termékértékesítés.

18. Mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések absztrakt megválaszolását illetően az eljárásban részt vevő felek különbözőképpen nyilatkoznak. Amíg az EMAG és az Egyesült Királyság Kormánya úgy vélik, hogy láncügyletek esetében mindig az első termékértékesítés az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés, addig az osztrák és az olasz kormány, valamint a Bizottság azon az állásponton vannak, hogy az eset körülményei irányadók a tekintetben, hogy az adott esetben a termékértékesítések közül melyiket kell adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinteni.

V – Jogi álláspont

A – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó szabályok tekintetében tett előzetes észrevétel

19. Belföldön a termékértékesítés a hozzáadottérték-adó alá tartozik (a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja). A harmadik országokból a Közösségen belüli vevőknek értékesített áruk esetében ezzel szemben nem az értékesítés, hanem a Közösség területére történő behozatal jelenti az irányadó adóköteles eseményt (a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja és 7. cikke).

20. A határokon átnyúló Közösségen belüli kereskedelem tekintetében a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozó átmeneti szabályokkal (XVIa. cím) a 91/680 irányelv további adóköteles eseményt vezetett be, a Közösségen belüli termékbeszerzést. Ahhoz, hogy jobban megértsük ezeket a még mindig érvényes szabályokat, célszerű egy rövid visszatekintést tenni.

21. A Közösségen belüli termékbeszerzés bevezetése előtt a Közösségen belüli határokon átnyúló termékértékesítéseket az egyéb nemzetközi kereskedelemhez hasonlóan adóztatták. A termékértékesítés az általános szabály szerint a termékértékesítésnek a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti helyén, vagyis a feladás helyén volt adóköteles, mindazonáltal a kivitelkor mentesült az adó alól. Így azután a hozzáadottérték-adó a rendeltetési országba történő behozatalkor merült fel. A behozatali hozzáadottérték-adó kivetéséhez határellenőrzéseket kellett végrehajtani.

22. A belső piac megvalósítása során az adóztatás e formáit, és ezzel a belső határokon az adóztatási célú ellenőrzéseket meg kellett szüntetni.⁽⁵⁾ Mindenesetre a reform addig nem terjedt, hogy a belföldi termékértékesítésre vonatkozó szabályokat a két tagállam közötti kereskedelemre is kiterjesszék. Ugyanis ez azt jelentette volna, hogy a hozzáadottérték-adó az addigi helyzettől eltérően nem azt az államot illette

volna, amelyikbe az árut behozták, hanem azt az államot, amelyikből az árut feladták. A tagállamon belüli kereskedelem esetén ugyanis általában a termékértékesítés jelenti az adóköteles eseményt (a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja). Az adóköteles tevékenység helye itt az a hely, ahol a termék az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésekor található (a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja).

23. Az átmeneti szabályozás után az adóügyi szuverenitás tagállamok közötti jelenlegi felosztásának érintetlennek kell maradnia. A hozzáadottérték-adót mint fogyasztási adót továbbra is abban a tagállamban kell megfizetni, ahol a végső fogyasztás történik. Ennek biztosítása érdekében vezette be a 91/680 irányelv a tagállamok közötti kereskedelem tekintetében új adóköteles eseményként a Közösségen belüli termékbeszerzést (28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja). Ebben az esetben tehát az árunak az átvevő általi megszerzése kerül adóztatásra a behozatal tagállamában. Ez az adóköteles esemény váltotta fel az addigi behozatalkori adóztatást.

24. A kettős adóztatás elkerülése érdekében – amint azt Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok a Lipjes-ügyben már kifejtette – a tagállamok adóztatási joghatóságát úgy egyeztetik össze, hogy a Közösségen belüli tevékenység esetében ott kezdődik az egyik joghatósága, ahol a másiké megszűnik.⁽⁶⁾

25. Mivel a hatályos átmeneti szabályok szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés az áru rendeltetési országában kerül adóztatásra, a megfelelő Közösségen belüli termékértékesítést a származási országban mentesíteni kell az adó alól (a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja). Amíg tehát a Közösségen belüli termékbeszerzés lépett a behozatal adóztatásának helyébe, addig a Közösségen belüli termékértékesítés mentesítése helyettesíti a kivitel mentesítését.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

26. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első két kérdés szorosan összefügg egymással. A második kérdés ugyanakkor alapvetőbb jellegű, ezért előbb azt kell megválaszolni. Jelentősége csak akkor lesz érthető, ha elképzeljük, hogy nyilvánvalóan hogyan kívánja az osztrák Finanzverwaltung a láncügylet ügyleteit minősíteni.

27. A Finanzverwaltung mindkét ügyletet, amely a láncügylet részét képezi, adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinti. Az első adómentes Közösségen belüli termékértékesítés a holland, illetve olasz vállalkozás és az osztrák K GmbH közötti ügylet, a második adómentes Közösségen belüli termékértékesítés az osztrák K GmbH és az osztrák EMAG közötti ügylet. Ezzel a két – jogi szempontból nézve – önálló termékértékesítéssel mindazonáltal csak egyetlen árumozgás megy végbe Hollandiából/Olaszországból Ausztriába. Azért, hogy az egyaránt Ausztriában honos K GmbH és EMAG közötti ügylet esetében is adómentes Közösségen belüli – azaz határokon átnyúló – termékértékesítést feltételezhessen, a Finanzverwaltung a valójában a K GmbH által Hollandiából/Olaszországból végzett áruszállítást is a második termékértékesítéshez kapcsolja.

28. Ebben az összefüggésben a Verwaltungsgerichtshof második kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a láncügylet esetében tényleg két adómentes Közösségen belüli termékértékesítésről van-e szó, jöllehet csak egy szállítás történt.

29. A láncügylet ügyleteinek a Finanzverwaltung általi, fent bemutatott besorolása nem áll összhangban a hatodik irányelv XVIa. címében a Közösségen belüli termékértékesítések adóztatására megállapított különös szabályok céljaival. Ezek a szabályok a Közösségen belüli termékértékesítési ügyletek adóztatására vonatkozó tagállami hatáskörök összehangolását célozzák. A határokon átnyúló termékértékesítéseket csak egyszer, mégpedig – a belföldi ügyletekre vonatkozó szabályoktól eltérően – a rendeltetési országban kell adóztatni.

30. Ennek a célnak csak akkor lehet megfelelni, ha a jelen esetben csak a termékértékesítések egyikét kezeljük adómentes Közösségen belüli termékértékesítésként, mégpedig azt, amely a Közösségen belüli termékbeszerzéshez vezetett. Minden ezt megelőző és követő ügylet ezzel szemben belföldi termékértékesítés, amely az általános szabályok szerint abban az államban adózik, amelyben a termékértékesítés teljesítésére sor került.

31. A határokon átnyúló áruügyletek tekintetében a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja szerinti adómentes Közösségen belüli termékértékesítés tükörképe az adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzés. Amennyiben csak egyetlen, valamely tagállam határát átlépő árumozgás megy végbe, úgy csak egyetlen adómentes termékértékesítés állhat az egyik oldalon, és egyetlen adóköteles termékbeszerzés a másik oldalon. Ez biztosítja, hogy az érintett tagállamok hatásköreinek összehangolása – amelyre a hatodik irányelv XVIa. címének szabályai irányulnak – akadálytalanul működjön, és ne kerüljön sor sem a Közösségen belüli termékértékesítések többszörös adóztatására, sem pedig arra, hogy az adóztatásuk elmarad (az adóztatás semlegessége). Olyan esetekben, mint a jelenlegi is, amelyben több személy érintett, és jön szóba átvevőként, a határokon átnyúló árumozgást a tagállamok adóügyi szuverenitásának elhatárolása érdekében pontosan egy adott értékesítési, illetve beszerzési ügyletnek kell hozzárendelni.

32. Hogy milyen értelmetlenségek adódnak, ha olyan esetben, mint amely az alapügy tárgyát is képezi, két adómentes Közösségen belüli termékértékesítést feltételezünk, azt a következő megfontolások szemléltetik. Eszerint először is lenne egy adómentes Közösségen belüli termékértékesítés a holland/olasz előszállítótól a K GmbH részére. Ezzel szemben állna a K GmbH adóköteles Közösségen belüli beszerzése Ausztriában. A 28b. cikk A. részének (1) bekezdése szerint ugyanis e tevékenység helye az a hely, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor találhatók.

33. Ahhoz, hogy a K GmbH termékértékesítését az EMAG részére szintén adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinthessük, e termékértékesítés helyének szükségszerűen ismét valamely Ausztriától eltérő tagállamban kellene lennie. Itt csak Hollandia és Olaszország jöhetnének szóba. Ezen értékesítési láncban a K GmbH tehát ugyanazon termékeket ismét értékesítené Hollandiából, illetve Olaszországból, jöllehet azokat már korábban Ausztriában a hatodik irányelv értelmében véve a Közösségen belül megszerezte.

34. Az így konstruált második Közösségen belüli termékértékesítéssel végül is egy további, a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzés jönne létre, amelyet az EMAG végezne Ausztriában. A szállítási folyamat fiktív megkésztetése tehát nem csak

természetellenes, hanem kettős adóztatáshoz is vezet, amennyiben ugyanazok az áruk kétszer vezetnek adóköteles Közösségen belüli beszerzéshez Ausztriában.

35. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre tehát azt kell válaszolni, hogy több termékértékesítés közül csak egy tekinthető adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek, ha különböző vállalkozások ugyanazon termékre vonatkozóan kötnek termékértékesítési ügyleteket, és ezeket egyetlen árumozgással teljesítik; a Közösségen belüli termékértékesítés ez esetben az a termékértékesítés, amely a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti Közösségen belüli termékbeszerzéssel áll szemben.

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéstről

36. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a két termékértékesítés helyének megállapítására vonatkozik a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint. Az alapeljárás tényállását figyelembe véve a kérdést megszorítóan úgy kell érteni, hogy az kizárólag két tagállamot érintő láncügylet esetére vonatkozik.

37. A Finanzverwaltung elgondolása szerint a termékértékesítés helyeként minden esetben a tényleges feladás hollandiai és olaszországi helyét kell tekinteni. Álláspontja szerint ez azzal jár, hogy mindkét termékértékesítés adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül. Állítólag ez az eredmény végső soron a hatodik irányelv 8. cikkének értelmezéséből következik.

38. Amint azonban a második kérdésre adott válaszban már megállapításra került, a jelen ügyben felmerülthöz hasonló határokon átnyúló árumozgás esetén mindazonáltal csak egyetlen adómentes Közösségen belüli termékértékesítés merül fel. Ebből az első kérdésre adandó válasz szempontjából az következik, hogy a fuvarozás megkezdésének helye a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében nem irányadó mindkét termékértékesítési jogviszony megítélése tekintetében, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyleteket, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen határokon átnyúló árumozgással teljesítik.

39. Noha a hatodik irányelv 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának szövege alapján lehetséges lenne mind a holland, illetve olasz előszállítók és a K GmbH, mind a K GmbH és az EMAG közötti szerződéses viszonyban Hollandiát, illetve Olaszországot a termékértékesítés helyének tekinteni. Az áru ugyanis a szállítási folyamat kezdetén valóban ezekben a tagállamokban volt. Ez a megközelítés azonban nem lenne összeegyeztethető a hatodik irányelv XVIa. címének a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó szabályaival.

40. Az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés megállapítása tekintetében eszerint nem az a meghatározó, melyik hely volt ténylegesen a fuvarozás kiindulópontja, és ezáltal a termékértékesítés helye a hatodik irányelv 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának értelmében. Inkább az a fontos, hogy melyik termékértékesítés eredményezett Közösségen belüli termékbeszerzést a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében. Ez a termékértékesítés az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés.

41. Ezzel szemben azok a termékértékesítések, amelyek az értékesítési láncban a Közösségen belüli termékbeszerzést megelőzően, valamint azt követően történnek, belföldi termékértékesítések a feladási országban, illetve a rendeltetési országban, amelyek értékesítési helyét a hatodik irányelv 8. cikke szerint kell megállapítani.

42. Ennek megfelelően fejtette ki a Bíróság a Lipjes-ügyben⁽⁷⁾ hozott ítéletében, hogy a Közösségen belüli ügylet esetén a Közösségen belüli termékbeszerzés az irányadó tevékenység. E tevékenység helyét a 28b. cikk A. és B. része határozza meg, amely tehát eltér az ugyanezen irányelv 8. cikkének a tagállamon belüli termékértékesítésre vonatkozó általános rendelkezéseitől.

43. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre ezért azt kell válaszolni, hogy a feladás megkezdésének helye a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében nem meghatározó a tekintetben, hogy a termékértékesítést a jelen ügyben felmerülthöz hasonló láncügylet keretében adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek kell-e tekinteni.

D – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

44. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdést csak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott igenlő válasz esetére tették fel. Az első kérdésre adott válaszból következik, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját nem lehet úgy értelmezni, hogy a határokon átnyúló láncügylet több termékértékesítését egyedül az e rendelkezés szerinti tényleges értékesítési hely alapján Közösségen belüli termékértékesítésnek lehetne minősíteni.

45. E megállapítás miatt azonban a harmadik kérdésre adott válasz nem veszíti el minden jelentőségét az alapügyre vonatkozóan. A 8. cikket ugyanis továbbra is alapvetően azokra a belföldi termékértékesítésekre kell alkalmazni, amelyek a Közösségen belüli termékértékesítést megelőzően, valamint azt követően történnek.

46. A 8. cikk különösebb nehézség nélkül alkalmazható azokra a termékértékesítésekre, amelyek a Közösségen belüli termékértékesítést megelőzően egyedül a feladási országban mentek végbe.

47. Ezzel szemben más a helyzet az olyan belföldi termékértékesítés esetén, amely a Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódik. Amennyiben a terméket olyan valaki, akinek személyében Közösségen belüli termékbeszerzésre került sor (jelen ügyben a K GmbH), valamely harmadik személynek értékesíti ugyanabban a tagállamban (jelen ügyben az EMAG), úgy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltérően nem tekinthető a termékértékesítés helyének az a hely, ahol a termék a feladás vagy a fuvarozás megkezdésének időpontjában ténylegesen található (jelen ügyben Hollandia, illetve Olaszország).

48. Inkább azt a körülményt kell e tekintetben figyelembe venni, hogy már az áru rendeltetési országában (jelen ügyben Ausztria) sor került a Közösségen belüli termékbeszerzésre. Az e beszerzést követő termékértékesítés helyének ennek megfelelően ugyancsak a rendeltetési országot kell tekinteni.

49. Erre az eredményre kétféleképpen lehet jutni. Egyrészt a termékbeszerzést követő belföldi termékértékesítést a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti esetnek lehetne tekinteni (árumozgás nélküli termékértékesítés). Ez célszerű, mivel a határokon átnyúló fuvarozást már a megelőző Közösségen belüli termékértékesítéshez rendeltük, és az nem rendelhető további termékértékesítéshez.

50. Másrészt a hatodik irányelv 8. cikkének (2) bekezdését lehetne analógia útján alkalmazni. Ez az előírás különös szabályt állít fel a termékértékesítés helyének meghatározására arra az esetre, ha az árut az importőr megbízásából valamely harmadik országból szállítják a Közösségbe. Ekkor nem a feladás tényleges harmadik országbeli helye a termékértékesítés helye, hanem az a tagállam, ahová a termékimport irányul. Mivel a gyakorlatban a Közösségen belüli termékbeszerzés a behozatalt helyettesíti, ez a megoldás is védhetőnek tűnik.

51. Mivel végül mindkét megközelítés azt eredményezi, hogy az a tagállam minősül a termékértékesítés helyének, ahol a megelőző Közösségen belüli termékbeszerzés megtörtént, nem igényel döntést, hogy melyik megközelítés élvezzen előnyt.

52. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre ezért azt kell válaszolni, hogy a jelen ügyben felmerülthöz hasonló láncügylet keretében nem tekinthető a Közösségen belüli termékbeszerzést követő termékértékesítés helyének az a hely, ahol a terméket ténylegesen feladták. A termékértékesítés helyének inkább az a tagállam minősül, ahol a Közösségen belüli termékbeszerzésre sor került.

E – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdéstről*

53. A negyedik kérdéssel, amelyet az 1–3. kérdések megválaszolásától függetlenül tett fel, a Verwaltungsgerichtshof azt kívánja megtudni, hogy e kérdések megítélése szempontjából jelentősége van-e annak, hogy az árumozgás során kinek volt rendelkezési joga az áru felett.

54. Amint az már kifejtésre került, a jelen ügyben felmerülthöz hasonló láncügylet esetén azt a termékértékesítést kell az adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek tekinteni, amely közvetlenül a Közösségen belüli termékbeszerzéshez vezet.

55. A hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdése szerint a Közösségen belüli termékbeszerzés a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyron felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki olyan tagállamban szerzi meg a termékeket, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították.

56. Mivel itt ténykérdésről van szó, nevezetesen a rendelkezési jog megszerzéséről, a vázlatos megoldás nem lehetséges. Így például nem lehet mindig az első vagy az utolsó termékértékesítési jogviszony a meghatározó. Inkább az egyedi eset körülményeit kell figyelembe venni.

57. A „tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése” is központi eleme a termékértékesítés meghatározásának a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében. Ezzel kapcsolatban a Bíróság a Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben hozott

ítéletében már megállapította, hogy e tekintetben nem feltétlenül a nemzeti jog szerinti tulajdonátruházásról van szó.⁽⁸⁾ Ellenben elegendő, hogy az átvevő képes legyen arra, hogy a dolog felett ténylegesen úgy rendelkezzen, mintha a tulajdonosa lenne. Ezek a megállapítások megfelelően vonatkoznak a Közösségen belüli termékbeszerzés fogalom meghatározására is.

58. A tulajdonosi jogosítványok tipikus kifejeződése a dolog feletti tetszés szerinti rendelkezés, különösen a birtoklás és az elidegenítés joga.

59. A Közösségen belüli termékbeszerzés meghatározó elemét a tulajdonosi jogosítványok megszerzése mellett az áru határátlépése jelenti. Ezért kézenfekvő, hogy a fuvarozásnak, illetve az arra való megbízásnak különleges jelentőséget tulajdonítsunk. Aki a fuvarozást megrendeli, az határozza meg alapvetően, hogy az áru mikor és hol tartózkodjon. Amennyiben a fuvarozásba harmadik személyt is bevon, annak birtoklását végeredményben a megbízójának kell betudni. Az áru tartózkodási helyének meghatározása a tulajdonosi jogosítványok kifejeződése, amint azok a Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében is meghatározók.

60. Következésképpen arról van szó, hogy amennyiben más támpont nincs,⁽⁹⁾ a Közösségen belüli termékbeszerzést az valósítja meg, aki a fuvarozást megrendeli, és ezzel a határokon átnyúló fuvarozás során közvetlenül vagy közvetve rendelkezési jogot gyakorol a dolog felett. További feltétel, hogy a fuvarozás megrendelőjének székhelye ne a feladási országban legyen, illetve ne a feladási ország által kiadott HÉA-azonosító szám alatt járjon el.

61. A fuvarozásért viselt felelősséghez kapcsolás azért is megfelelőnek tűnik, mert az értékesítési láncban részes összes vállalkozó közül az a személy a legjobban informált a kiindulási és rendeltetési helyről, akinek a megbízásából az árut fuvarozzák, és aki a fuvarozás során az áru felett rendelkezik. E vállalkozó a határokon átnyúló termékértékesítési ügylet keretében kiemelt felelősséggel tartozik a határokon átnyúló ügylet megfelelő adóügyi kezelését illetően.

62. A fuvarozás megrendelésének szempontjára mindenesetre kivételesen nem lehet hivatkozni, ha az árut a lánc első értékesítője (jelen ügyben: a K GmbH előértékesítője Hollandiában, illetve Olaszországban) saját maga fuvarozza, illetve az ő megbízásából szállítják. Kézenfekvő, hogy az értékesítő/eladó nem lehet egyidejűleg az átvevő is. Az első értékesítő a fuvarozás megrendelésével nem is szerez (új) tulajdonosi jogosítványokat, hanem csak a már meglévő jogosítványait gyakorolja.

63. Ilyen esetben a Közösségen belüli termékbeszerzés csak a következő átvevők egyikének személyében valósulhat meg. A hatékony adóztatás biztosítása érdekében ilyenkor az első értékesítő közvetlen átvevőjét kell a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adó fizetésére köteles személynek tekinteni abban az esetben is, ha az árut ténylegesen nem hozzá szállítják, hanem az értékesítési lánc utolsó átvevőjéhez.

64. Csak az első értékesítő tudja ugyanis – már csak az általa megrendelt fuvarozás alapján is –, hogy adómentes Közösségen belüli termékértékesítésről van szó. Ezért nem számláz ki erre hivatkozással az átvevőjének (jelen ügyben a K GmbH) hozzáadottérték-adót, amiből ezen első átvevő számára a Közösségen belüli

termékbeszerzés után szükségképpen adózási kötelezettség keletkezik. Ezzel szemben minden további termékértékesítési viszonyban gond nélkül kimutatható, és az előzetesen megfizetett adó levonása útján figyelembe vehető a hozzáadottérték-adó.

65. Azt, hogy a javasolt megoldás a hatodik irányelv XVIa. címének rendszerével összeegyeztethető, a hatodik irányelv 28c. cikke E. része (3) bekezdésének, az úgynevezett háromszögügyletekre vonatkozó különös szabályaival való összehasonlítás is mutatja. A háromszögügylet végeredményben a láncügylet különös formája, amely esetében olyan vállalkozások képezik az értékesítési láncot, amelyek legalább három tagállamban honosak.

66. Egyszerűbben kifejezve ez a különös szabály azt mondja ki, hogy az a közvetítő kereskedő, aki a fuvarozás megrendelésével megvalósítja az adóköteles termékbeszerzést a rendeltetési országban, mentesíthető az adókötelezettség alól, ha nem a rendeltetési országban honos, és helyette az adó fizetésére kötelezett személyként az ott letelepedett végső átvevőt határozták meg. [\(10\)](#) Ez a különös szabály megerősíti az (egyszerű) láncügyletek itt képviselt minőségét, nevezetesen, hogy rendszerint az valósítja meg a Közösségen belüli termékbeszerzést, aki a fuvarozást megrendeli.

VI – Véggövetkeztetések

67. Végeredményben azt javaslom, hogy a Bíróság a Verwaltungsgerichtshof előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit a következőképpen válaszolja meg:

- „1. Több termékértékesítés közül csak egy tekinthető adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek, ha különböző vállalkozások ugyanazon termékre vonatkozóan kötnék termékértékesítési ügyleteket, és ezeket egyetlen árumozgással teljesítik; a Közösségen belüli termékértékesítés ez esetben az a termékértékesítés, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti Közösségen belüli termékbeszerzéssel áll szemben.
 2. A feladás megkezdésének helye a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében nem meghatározó a tekintetben, hogy a termékértékesítést az ilyen láncügylet keretében adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek kell-e tekinteni.
 3. Olyan esetben, mint amely az alapügyben is felmerült, nem tekinthető a Közösségen belüli termékbeszerzést követő termékértékesítés helyének az a hely, ahol a terméket ténylegesen feladták. A termékértékesítés helyének inkább az a tagállam minősül, ahol a Közösségen belüli termékbeszerzésre sor került.
 4. Azon személy meghatározása szempontjából, akinél az ilyen láncügylet keretében a Közösségen belüli termékértékesítés megvalósul, egyéb támpontok hiányában az a meghatározó jelentőségű, hogy ki fuvarozza a terméket, illetve azt kinek a megbízásából fuvarozzák, és a fuvarozás során kinek van rendelkezési joga a termék felett.”
-

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 – HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet., 160. o.

4 – BGB1. I., 106/1999. sz.

5 – Lásd a 91/680 irányelv második preambulumbekzdését.

6 – Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok C-68/03. sz., Staatssecretaris van Financiën kontra D. Lipjes ügyre vonatkozó, 2004. január 13-i indítványának (2004. május 27-én hozott ítélet, EBHT 2004., I-5879. o.) 35. pontja.

7 – A C-68/03. sz. Lipjes-ügyben 2004. május 27-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5879. o.) 25. pontja.

8 – A C-320/88. sz. ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-285. o.) 7. és 8. pontja. Lásd a C-185/01. sz., Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-1317. o.) 32. pontját is.

9 – Elképzelhető lenne például az is, hogy a szerződő felek a fuvarozás megrendelőjétől eltérő személyt határoznak meg adóalanyként. Így a K GmbH és az EMAG megállapodhatnának, hogy az EMAG a Közösségen belüli termékbeszerzés adóalanya Ausztriában. Ilyen megállapodásokat említenek kifejezetten például a hatodik irányelv 28c. cikke E. része (3) bekezdésének ötödik franciabekezdése (az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelv szerinti változatban, HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) szerint az úgynevezett háromszögügyletek keretében (a háromszögügyletekről bővebben lásd alább a 65. és azt követő pontokat).

10 – Ez elejét veszi az adókivetésnél felmerülő gyakorlati nehézségeknek, mivel a külföldi illetőségű személyeket főszabály szerint nem veszik hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezettként nyilvántartásba a rendeltetési országban.