

## A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2010. december 16. (\*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 8. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja, a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja, a 28b. cikk A. részének (1) bekezdése és a 28c. cikk A. része a) pontjának első bekezdése – Az Unión belül feladott vagy szállított termékek értékesítésének adómentessége – Ugyanazon áruknak a Közösségen belüli egyetlen feladáshoz vagy egyetlen szállításhoz vezet , egymást követő értékesítése”

A C-430/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2009. november 2-án érkezett, 2009. október 9-i határozatával terjesztett elő az előttele

az **Euro Tyre Holding BV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

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

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető : A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Euro Tyre Holding BV képviselőjében T. C. van Zwieten belastingadviseur,
- a holland kormány képviselőjében C. Wissels és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében K. Georgiadis, M. Germani és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében D. Triantafyllou és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következ

## **Ítéletet**

1 Az el zetes döntéshozatal iránti kérelem az 1996. december 20-i 96/95/EK tanácsi irányelvvel (HL L 338., 89. 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 nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) – az ezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett - 28c. cikke A. része a) pontja els bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Euro Tyre Holding BV (a továbbiakban: ETH) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között azon hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) utólagos megállapítása tárgyában folyamatban lév eljárásban terjesztették el , amelyre e társaság tekintetében két egymást követ termékértékesítés tárgyát képez árukkal kapcsolatos ügylet okán került sor.

## **Jogi háttér**

### *A hatodik irányelv*

3 A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja a következ képpen rendelkezik:

„A termékértékesítés helyének min sül:

a) abban az esetben, ha a terméket akár az értékesít , akár az átvev , akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el: az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvev höz való fuvarozás megkezdésének id pontjában található. [...]

b) abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés id pontjában található.”

4 A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának els bekezdése értelmében:

„A következ k szintén [HÉA] alá tartoznak:

a) a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részér l, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részér l, 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.”

5 Az említett irányelv 28b. cikke A. részének (1) bekezdése el írja:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerz személynek történ feladás vagy szállítás befejez désekor található.”

6 Ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése a következőképpen 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 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.”

7 A hatodik irányelvnek a 28h. cikkével módosított 22. cikke az adófizetésre kötelezett személyek tekintetében számos, többek között az elszámolásra, a számlázásra, a bejelentésre, valamint az adóhatóságnak általuk benyújtandó összesített bevallásra vonatkozó kötelezettséget határoz meg. E cikk (6) bekezdése b) pontjának első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Minden, a [HÉA] szempontjából azonosított adóalany összesített bevallást is benyújt a [HÉA] szempontjából nyilvántartott azon termékbeszerzőkkel, akiknek a 28c. cikk A. részének a) és d) pontjában megállapított feltételek alapján a termékeket értékesített, valamint azon címzettekkel, akiket az ötödik albekezdésben említett ügyletek céljából [HÉA] szempontjából tartanak nyilván.”

#### *A nemzeti szabályozás*

8 A holland kormány által a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételekben kitűnik, hogy az alapügyben alkalmazandó nemzeti rendelkezések az 1968. június 28-i Wet op de omzetbelasting 1968, (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény, *Staatsblad* 1968., 329. sz.; a továbbiakban: 1968. évi törvény) rendelkezéseiben adódnak.

9 Az 1968. évi törvény 5. cikke szerint abban az esetben, ha az értékesítés tárgyát képező terméket feladják, illetve fuvarozzák, az a hely minősül a termékértékesítés helyének, ahol a feladás vagy a fuvarozás megkezdődik.

10 Az 1968. évi törvény 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján az említett törvény II. táblázatában felsorolt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében az adó mértéke 0%, amennyiben teljesülnek a valamely általános igazgatási intézkedéssel megállapított feltételek.

11 Az említett II. táblázat a. pontja 6. alpontjának az alapügy tényállásának időpontjában hatályban lévő változata megemlíti „olyan termékek[et], amelyeket valamely másik tagállamba szállítottak, amennyiben e termékek a Közösségen belüli beszerzésük címén ott adókötelesek.”

#### **Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdés**

12 Az EHT holland társaság, amelynek kereskedelmi tevékenysége személygépjárművek és más gépjárművek alkatrészeinek és tartozékainak kereskedelméből állt. Az 1997. október 1-je és 1999. január 31-e közötti időszakban több alkalommal adott el gumit a belga székhelyű Miroco BVBA. és VBS BVBA társaságoknak (a továbbiakban külön-külön: Miroco és VBS, vagy együttesen: vevők) „raktárról” fuvarparitás alkalmazásával. Ezen fuvarparitás értelmében az ETH-nak a termékeket a Venlóban (Hollandia) található raktárába kellett szállítania, és innentől kezdve a fuvarozás a raktártól a vevők költségére és felelősségére történt. Ezen utóbbiak az adásvételi szerződés megkötésekor arról tájékoztatták az ETH-t, hogy a termékeket Belgiumba szállítják.

13 Ezen adásvételek vonatkozásában az ETH hozzáadottérték-adót nem tartalmazó számlákat állított ki a vevők részére. Ezen utóbbiak az árukat azok szállítását megelőzően kifizették.

14 Mielőtt az adásvételi szerződés teljesítése érdekében elszállították volna, a vevők továbbértékesítették a termékeket a belga székhelyű Banden Decof NV (a továbbiakban: Decof) részére olyan fuvarparitás alkalmazásával, amely szerint a termékeknek a Decof telephelyére való szállítása a Miroco, illetve adott esetben a VBS költségére és felelősségére történik.

15 A termékeket a továbbiakban a Miroco, illetve a VBS képviselője elvitte az ETH hollandiai raktárából, és a Decof által az említett társaságok részére ellenszolgáltatás fejében sofőrrel együtt rendelkezésre bocsátott teherautóval közvetlenül a Decof belgiumi telephelyére fuvarozta. A sofőr minden alkalommal átadott az ETH-nak egy általa aláírt nyilatkozatot arról, hogy a termékeket Belgiumba szállították. Az ETH-val utólag közölték, hogy a termékeket nem a vevők címére fuvarozták. Az elbíráló nem vett részt a fuvarozásban.

16 Az ETH kérelmére az adóhatóság azt az elzáró tájékoztatást adta a termékértékesítésekkel kapcsolatban, hogy a vevők HÉA-azonosító számai helyesek. Az ETH az említett termékértékesítésekkel kapcsolatban a továbbiakban benyújtotta a hatodik irányelv 22. cikke (6) bekezdésének b) pontja szerinti bevallást.

17 Az 1999-ben az ETH-nál végzett vizsgálat során az Inspecteur mint Hollandiában a HÉA beszédére hatáskörrel rendelkező hatóság elutasította a nulla százalékos adómérték alkalmazására vonatkozó bevallást, és az 1997. január 1-je és 1998. december 31-e közötti időszakra, illetve 1999 januárjára vonatkozóan két, hozzáadottérték-adó utólagos megállapításáról szóló értesítéssel tájékoztatta a társaságot. Az első panasz szerint az Inspecteur azzal az indokkal vonta vissza a módosító értesítéseket, hogy azokat téves névre állították ki. Miután kijavította ezt a hibát, az Inspecteur két új utólagos adómegállapításról értesítést állított ki. Egy újabb panaszt követően az Inspecteur csökkentette az első utólagos adómegállapítás összegét, és megerősítette a második utólagos adómegállapításban szereplő összeget.

18 Az ETH ezen utóbbi utólagos adómegállapításról szóló értesítések ellen keresetet nyújtott be a Gerechtshof te 's Hertogenboschhoz. 2007. március 6-i ítéletében a bíróság megállapította, hogy a Közösségen belüli, Hollandia és Belgium között történő szállítás a vevők által a Decofnak történő termékértékesítések keretében zajlottak. Ezért figyelembe véve a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítéletet (EBHT 2006., I-3227. o.), az ETH-nak a vevőknek történő értékesítéseit illetően nem volt joga a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontjában előírt adómentességet Közösségen

belüli termékértékesítések címén alkalmaznia. Az említett bíróság azonban más indokok alapján a kereset részben megalapozottnak találta, és a két vitatott utólagos adómegállapítást csökkentette. Az ETH az említett ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést el terjeszt bírósághoz.

19 Ilyen körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé el zetes döntéshozatalra:

„Hogyan kell megállapítani a hatodik irányelv – az irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdésével és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett – 28c. cikke A. részének bevezető mondata és a) pontja alapján azt, hogy melyik termékértékesítéshez kell rendelni a Közösségen belüli szállítást abban az esetben, ha ugyanazon termék tekintetében az adóalanyként eljáró felek egymást követően két termékértékesítést hajtanak végre, amelyek során egyetlen Közösségen belüli árufeladásról vagy egyetlen Közösségen belüli szállításról van szó, és ha a termékek szállítását az a személy végzi, vagy azt annak a személynek a költségére végzik, aki az első termékértékesítés során vevőnek, a második termékértékesítés során pedig eladónak minősül?”

#### **Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésről**

20 Első kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy amennyiben valamely termék különböző adóalanyok között létrejött, egymást követő két termékértékesítés, azonban csak egyetlen Közösségen belüli szállítás tárgyát képezi, amely ügylet e tényből adódóan a hatodik irányelv – az ugyanezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdésével és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett – 28c. cikke A. részének a) pontjának első bekezdése értelmében vett, Közösségen belüli szállítás fogalma alá tartozik, az első vagy a második termékértékesítéshez kell-e rendelni ezt a szállítást.

21 A kérdést el terjeszt bíróság határozatából kitűnik, hogy e kérdésével a nemzeti bíróság a Bíróság fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben adott válaszában pontosítását kívánja elérni. Ezen ítélet 45. pontjában, valamint annak rendelkezésének 1. pontjának első bekezdésében ugyanis a Bíróság kimondta, hogy amennyiben az ugyanazon áruval vonatkozó és adóalanyként eljáró személyek között ellenszolgáltatás fejében létrejött, két egymást követő termékértékesítés egyetlen Közösségen belüli árufeladással vagy szállítással jár, e feladás vagy szállítás e két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely egyedül mentesül a hatodik tanácsi irányelv 28c. cikke A. részének a) pontjának első bekezdése alapján. E tekintetben a kérdést el terjeszt bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság nem pontosította annak meghatározási módját, hogy a két termékértékesítés közül melyikhez kell a szállítást rendelni.

22 A fent hivatkozott EMAG Handel Eder ítélet alapjául szolgáló ügy tényállása azonos az alapügyben szóban forgó ügy tényállásával. Ebben az ügyben ugyanis ugyanazon áruval vonatkozó, két egymást követő termékértékesítésről volt szó, amely áru egyetlen, Közösségen belüli szállítás tárgyát képezte. Ugyanúgy, mint az alapügyben, a két értékesítés három, két különböző tagállamban letelepedett adóalanyt érintett. Azonban az említett ügyben a köztes vevő az ezen áruk értékesítésétől történő beszerzését megelőzően a végső vevőtől egy áruértékesítés iránti kérelmet kapott, míg az alapügyben olyan esetről van szó, amelyben a

köztes vevő az értékesítő által korábban megvásárolt árukat elzetes megrendelés nélkül értékesítette tovább a végső vevőknek.

23 A fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 38. pontjában a Bíróság úgy döntött, hogy még ha két egymást követő termékértékesítés csak egyetlen árumozgással is jár, azokat olyannak kell tekinteni, mint amelyek időben egymást követően valósultak meg.

24 E két termékértékesítéssel kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy 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 eltt történt első termékértékesítés helyének e feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam minősül (a fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 50. pontja).

25 Ezért kizárólag a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés helyét határozza meg a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja, amely termékértékesítés helyének e feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam minősül. A másik termékértékesítés helyét ugyanezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja határozza meg. E helynek 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 fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 51. pontja).

26 E megállapítások érvényesek azon körülményekre, mint amelyek az alapügyben is adottak.

27 Ami azt a kérdést illeti, hogy mely termékértékesítéshez kell a Közösségen belüli szállítást rendelni, ha azt az a személy végzi, vagy azt annak a személynek a költségére végzik, aki az első termékértékesítés során vevőknek, a második termékértékesítés során pedig eladónak minősül, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv e tekintetben semmiféle általános szabályt nem ír elő. Az e kérdésre adandó válasz valamennyi különös körülmény átfogó értékelésétől függ, amely lehetővé teszi annak meghatározását, hogy mely termékértékesítés teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó valamennyi feltételt.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv szerinti adóköteles tevékenységeket meghatározó egyéb fogalmakhoz hasonlóan (lásd többek között 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) a Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés kifejezések objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók (a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 38. pontja és a C-285/09. sz. R-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 39. pontja).

29 Szintén a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy akkor vonatkozik a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése értelmében vett 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 az említett termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját, a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 23. pontját és a C-84/09. sz. X-ügyben 2010. november 18-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 27. pontját).

30 Még ha a kérdést elterjesztő bíróság kizárólag a Közösségen belüli szállításra vonatkozó feltételre kérdez rá, figyelembe kell venni a fenti pontban felsorolt két másik feltételt is, mivel ezek teljesülésének körülményei jelentősen segíthetnek az alapügyben szóban forgó feltétel értékelése során.

31 Mindenekelőtt a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jognak az egymást követő termékértékesítések keretében történő átruházásával kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 38. pontjában úgy határozott, hogy a köztes vevő csak abban az esetben képes tulajdonosként a második vevőre átruházni a termékkel való rendelkezési jogot, ha azt előzetesen megszerezte az első eladótól.

32 Az alapügy körülményeihez hasonló körülmények között meg kell tehát állapítani, hogy az áruk ETH raktárából az első beszerző képviselője által történő elszállítását úgy kell tekinteni, mint a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jognak az első beszerzővel való átszállását, amely elemet az első termékértékesítéshez kell rendelni.

33 Azonban ez a körülmény önmagában nem elegendő azon következtetés levonásához, hogy az első termékértékesítés Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül. Nem zárható ugyanis ki, hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog második átruházása szintén az első termékértékesítés helye szerinti tagállamban történik, mégpedig a Közösségen belüli szállítás megtörténte előtt. Ebben az esetben a Közösségen belüli szállítást már nem lehetne e termékértékesítéshez rendelni.

34 Abban az esetben, amikor a vevő az értékesítés helye szerinti tagállamban tulajdonosként történő rendelkezési jogot szerez a termék felett, és elvállalja, hogy azt a rendeltetési hely szerinti tagállamba szállítja, amint ez – az áruk értékesítő raktárából való elszállításának a feltételével történő – termékértékesítések esetén történt, amennyire lehetséges, figyelembe kell venni a vevőnek a termékbeszerzés időpontjában fennálló szándékát, feltéve hogy azt objektív körülmények támasztják alá (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott X-ügyben hozott ítélet 47. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

35 A jelen esetben, bár a vevők mint első beszerzők kinyilvánították a termékeknek az értékesítés helye szerinti tagállamtól eltérő más tagállamba történő szállítására irányuló szándékukat, és az e másik tagállam által nekik tulajdonított HÉA-azonosító számokat adták meg, az ETH gondolhatta azt, hogy az általa végzett ügyletek Közösségen belüli termékértékesítésnek minősülnek.

36 A termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jognak a beszerzésre való átruházását követően azonban az első termékértékesítést megvalósító értékesítő lehetne az ezen ügylet utáni HÉA megfizetésére kötelezett személynek tartani, ha a beszerző tájékoztatta arról, hogy az árut a termékértékesítés helye szerinti tagállam elhagyása előtt egy másik adóalany számára újra fogja értékesíteni, és ha az értékesítő ezen információt követően elmulasztotta a beszerzőnek egy, a HÉA-t is tartalmazó kijavított számlát kibocsátani.

37 Ezt követően a bizonyítékra vonatkozó, a jelen ítélet 29. pontjában említett adómentesség feltételei egyikének minősülő feltétellel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy még ha a fenti szabály szerint az értékesítő feladata is annak igazolása, hogy a terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, olyan körülmények között, amikor a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot a termékértékesítés szerinti tagállam területén ruházzák át a beszerzésre, és a beszerző feladata a terméket a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre feladni vagy elszállítani, az a bizonyíték, amelyet az értékesítő az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a beszerzőtől a célból kapott információktól függ.

38 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából valóban kitűnik, hogy ilyen esetben jogosan követelheti meg, hogy az értékesítő jóhiszeműen járjon el, és minden lehetséges ésszerű intézkedést hozzon meg annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókiadáshoz. Ellenben, ha az értékesítő teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, jöllehet a vevő nem tett eleget a termékeknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására vagy szállítására irányuló szerződéses kötelezettségének, az utóbbi tartozik HÉA-fizetési kötelezettséggel a tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 66. és 67. pontját).

39 Az ügy irataiból kitűnik, hogy az alapügyben az ETH a termékértékesítését a Közösségen belülinek történő minősítése és a HÉA alóli mentesülés során a vevők belga HÉA-azonosító számaira – amelyek ellenőrzését kérte a holland adóhatóságoktól – és a vevők azon nyilatkozatára támaszkodott, amelyet az áruknak a raktárából történő elszállítása során kapott, és amelyen az állt, hogy az árukat Belgiumba fuvarozzák. Az a kérdés, hogy az ETH így eljárva eleget tett-e a bizonyítási és gondossági kötelezettségének, a kérdést elterjeszt bíróság által a nemzeti jogban e tekintetben előírt feltételek alapján végzett mérlegelésnek a tárgyát képezi.

40 Végül az árunak a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására vagy szállítására vonatkozó feltétellel kapcsolatban meg kell határozni, hogy bár – amint a fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 45. pontjából kitűnik – irreleváns az a kérdés, hogy a Közösségen belüli szállítás során ki rendelkezik az áruk felett, az a körülmény, hogy a szállítást a áru tulajdonosa végzi vagy annak költségére végzik, szerepet játszhat annak eldöntésében, hogy az első vagy a második termékértékesítéshez kell-e az említett szállítást rendelni. Azonban e körülmény nem meghatározó azokban az esetekben, amelyekben a szállítás azon személy által vagy költségére történik, aki – mint az alapügyben is – mindkét termékértékesítésben részt vesz.

41 Ezért az a tény, hogy az alapügyben a második beszerző részt vett a szállításban, nem olyan elem, amely lehetővé teszi az azon következtetés levonását, hogy a szállítást a második termékértékesítéshez kell rendelni.

42 Hasonlóképpen az a körülmény, hogy az árukat nem az első beszerzők címére szállították, nem zárhatja ki, hogy a szállítás az első termékértékesítés keretében zajlott, mivel a mentesség Közösségen belüli termékértékesítésre történő alkalmazása attól a feltételtől függ, miszerint a szállításnak a termékértékesítés helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban kell befejeződnie, így e tekintetben irreleváns az, hogy a szállítás melyik címen fejeződött be.

43 Ezen az értelmezésen nem változtat a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (1) bekezdésének szövege, miszerint a Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejezésekor található. Amint a Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozó átmeneti rendszer, amelybe az említett rendelkezés tartozik, célkitűzése az, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd ebben az értelemben a C-536/08. és C-539/08. sz., X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading egyesített ügyekben 2010. április 22-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 30. és 31. pontját), nem pedig azon személy meghatározása, aki Közösségen belüli termékbeszerzést hajtott végre.

44 A fenti megállapítások fényében az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben valamely termék különböző adóalanyok között létrejött, egymást követő két termékértékesítés, azonban csak egyetlen Közösségen belüli szállítás tárgyát képezi, azon ügylet, vagyis az első vagy a második termékértékesítés meghatározását, amelyhez a fuvarozást rendelni kell - amely ügylet e tényből adódóan a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdésével és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése értelmében vett, Közösségen belüli szállítás fogalma alá tartozik -, a jelen ügy valamennyi körülményének átfogó értékelésére tekintettel kell elvégezni annak megállapítása céljából, hogy e két termékértékesítés közül melyik teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó valamennyi feltételt.

45 Az alapügyéhez hasonló körülmények között, amikor az első beszerző, aki a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot az első termékértékesítés szerinti tagállam területén szerezte meg, kinyilvánítja az e terméknek egy másik tagállamba történő szállítására irányuló szándékát, és az ez utóbbi tagállam által neki tulajdonított HÉA-azonosító számot adja meg, a Közösségen belüli szállítást az első termékértékesítéshez kell rendelni, feltéve hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállt a Közösségen belüli szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban található második beszerzőre. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az előtte folyó jogvitában ez a feltétel teljesül-e.

### **A költségekről**

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

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

**Amennyiben valamely termék különböző adóalanyok között létrejött, egymást követő két termékértékesítés, azonban csak egyetlen Közösségen belüli szállítás tárgyát**

**képezi, azon ügylet, vagyis az els vagy a második termékértékesítés meghatározását, amelyhez a fuvarozást rendelni kell – amely ügylet e tényb l adódóan az 1996. december 20-i 96/95/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 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának els bekezdésével és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 28c. cikke A. része a) pontjának els bekezdése értelmében vett, Közösségen belüli szállítás fogalma alá tartozik –, a jelen ügy valamennyi körülményének átfogó értékelésére tekintettel kell elvégezni annak megállapítása céljából, hogy e két termékértékesítés közül melyik teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó valamennyi feltételt.**

**Az alapügyéhez hasonló körülmények között, amikor az els beszerz , aki a termékkel való tulajdonosként történ rendelkezési jogot az els termékértékesítés szerinti tagállam területén szerezte meg, kinyilvánítja az e terméknek egy másik tagállamba történ szállítására irányuló szándékát, és az ez utóbbi tagállam által neki tulajdonított hozzáadottértékadó-azonosító számot adja meg, a Közösségen belüli szállítást az els termékértékesítéshez kell rendelni, feltéve hogy a termékkel való tulajdonosként történ rendelkezési jog átszállt a Közösségen belüli szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban található második beszerz re. A kérdést el terjeszt bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az el tte folyó jogvitában ez a feltétel teljesül-e.**

Aláírások

---

\* Az eljárás nyelve: holland.



InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

[Kezd lap](#) > [Keres](#) > [A keresés eredménye](#) > Dokumentumok



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

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. Löhmus (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. Käll, 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 előzetes 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 – előzetes 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. cikke 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 (mervärdesskattelag, 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 hajózott 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 meg kell kezdődnie 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 egyező – (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. cikkének (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 vonta az adó alá, hanem a magánszemélyek általi beszerzést is.

25 Ezen összefüggésre és célkitűzésre 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 e mentességek 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 kötik-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 az 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 e 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.

Aláírások

---

\* Az eljárás nyelve: svéd.



InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

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



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

JULIANE KOKOTT

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2010. május 6.<sup>1</sup>(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-rendszerrel 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) preambulumbekzdése 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 szervek 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 következő, 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 megrendelője 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 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 Regeringsrátt 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 fejeznie 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 el tti 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 el zetes döntéshozatalra el terjesztett els , második és harmadik kérdésr l*

19. Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett, együtt vizsgálandó els három kérdéssel a kérdést el terjeszt 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 jelent sége annak, hogy a beszerzett termék új közlekedési eszköz, és a termék vev je magánszemély, aki a közlekedési eszközt végs soron egy bizonyos tagállamban kívánja használni (az el zetes döntéshozatalra el terjesztett 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 járm 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 történ rendelkezési jog megszerzése olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vev vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vev 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 beszerz vagy megbízásukból más személy adja fel vagy fuvarozza el.

23. A Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatandó tényállásának tehát két feltétele van: el ször a vev nek meg kell szereznie a termékkel való tulajdonosként történ 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 min sítsék, mint például az érintett termékeknek az egyik tagállamból a másikba való tényleges mozgása(3).

24. Mindazonáltal e rendelkezés szövegéb l nem állapítható meg, hogy milyen id beli vagy tárgyi összefüggésben kell állnia egymással a tulajdonosi jogok megszerzésének és a valamely tagállamba történ szállítás 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 történ szállítás megkezd dik. E

tekintetben a származási hely szerinti tagállamban történő forgalomba helyezés még nem tekinthető a szállítás 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 először 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). Azelőtt 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 ellenőrzések megszűntek 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 döntő jelentéssel 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 megelőzzék a tagállamok közötti verseny – különböző adómértékekből eredő – 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 megszoztását 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 késedelme 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

számítania a HÉÁ-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 valósítja 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 hajó 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 termékbeszerzésként.

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 eltérő jogokat és kötelezettséget keletkeztet mind az ügyletben részt vevők, 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 kettős 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 egyszeres 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, közöttük 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 el írt bizonyos határidő betartásához kötik, kell en rugalmasnak kell lenniük, hogy az adómentességet különös 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 lehetőségének, 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 kérdésre*

55. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdésével a Regeringsrátt azt szeretné megtudni, hogy mely időpont mérvadó 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 hajózárt 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 lehetné 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 adóalanyok számára lenne 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 elzárólagos 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 javaslom, hogy a Regeringsrått 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 ténykörülményekkel 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 kiegészítésér 1 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 ítélkezési 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.



InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

[Kezdő lap](#) > [Keresés](#) > [A keresés eredménye](#) > **Dokumentumok**



[Nyomtatás indítása](#)

[PDF formátum](#) 

A dokumentum nyelve :

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. december 15. (\*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 20. cikk (3) bekezdése – Tárgyi eszközök – Az elzetesen felszámított adó levonása – A levonások módosítása – Ingatlanok – Két egymással összefüggő, adómentes, illetve adóköteles ügylet útján történő átruházás – Arányos megosztás”

A C-63/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2004. február 13-án érkezett 2003. február 21-i határozatával terjesztett el az elzete

a **Centralan Property Ltd**

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Løhmus, és A. Ó Caoimh (el adó) bírák,

f tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető : L. Hewlett f tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. február 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által el terjesztett észrevételeket:

- a Centralan Property Ltd képviseletében R. Cordara QC és P. Key barrister, a Landwell ügyvédi iroda solicitor megbízásából,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében K. Manji, meghatalmazotti min ségben, segít je N. Pleming QC,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti min ségben,

a f tanácsnok indítványának a 2005. március 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követ en,

meghozta a következő

### **Ítéletet**

1 Az el zetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelv 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 nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 20. cikke (3) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 Az el zetes döntéshozatal iránti kérelmet a Centralan Property Ltd (a továbbiakban: Centralan) és az Egyesült Királyságban a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tekintetében hatáskörrel rendelkező Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) között a fenti társaság által megfizetett el zetes felszámított HÉA levonásának módosítása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el .

### **Jogi háttér**

## *A közösségi szabályozás*

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1 pontja alapján a HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 A fenti irányelv 4. cikkének (3) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok olyan személyeket is adóalannak tekinthetnek, amelyek a (2) bekezdésben megnevezett ügyletek valamelyikét alkalmankénti jelleggel folytatják és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzik:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése. [...]

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés időpontja közötti időtartamot, illetve az első használatbavétel és a későbbi értékesítés közötti időtartamot [...]”.

5 Ugyanezen irányelv „Termékértékesítés” címet viselő 5. cikke előírja:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

[...]

(3) A tagállamok materiális javaknak tekinthetik a következőket:

a) az ingatlanokkal kapcsolatos meghatározott jogok;

b) olyan dologi jogok, amelyek birtokosuk számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett;

c) részvények vagy ezzel egyenértékű érdekeltségek, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.

[...]”

6 A hatodik irányelv 13. cikke előírja:

„A. Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

i) a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés vagy szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy

termékek értékesítését, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

[...].

#### B. Egyéb adómentességek

Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) az ingatlanok lízingje és bérbeadása [...]

[...]

g) épületek vagy épületrészek, és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában megjelöltek kivételével;

[...].

#### C. Választási lehetőségek

A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következő esetekben:

a) ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása;

b) a B. rész d), g) és h) pontja szerinti ügyletek.

A tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait.”

7 A hatodik irányelv 17. cikke elírja:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

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

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog

[...].

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az előző említett értékesítésre vonatkozik.

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

[...]

c) engedélyezik vagy kötelezik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére alkalmazza

[...]”.

8 A hatodik irányelv 19. cikke meghatározza az irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében előírt arányított levonás kiszámításának módjait.

9 Az adólevonások módosítását a hatodik irányelv 20. cikke szabályozza, amely az alábbiak szerint rendelkezik:

„[...]

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amelyre a javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították.

Az előző bekezdéstől eltérően a tagállamok a módosítás alapjára megállapíthatnak egy olyan időszakot, amely öt teljes évből áll, és amely az eszközök első használatbavételével kezdődik.

A tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot legfeljebb 20 évre meg lehet hosszabbítani.

(3) A tárgyi eszközök módosítási időszaka alatt történő teljesítése [értékesítése] esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mint ha azokat a módosítási időszak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel. Az ilyen gazdasági tevékenységek akkor minősülnek teljes mértékben adókötelesnek, ha az adott tárgyi eszközök teljesítése adóköteles; és teljesen adómentesnek minősülnek akkor, ha teljesítésük adómentes. A módosítás ezen esetekben az egész fennmaradó módosítási időszakra egyszerre történik.

Az utóbbi esetben azonban a tagállamok eltekinthetnek a módosítás előírásától, ha a vevő olyan adóalany, amely az érintett tárgyi eszközöket kizárólag olyan ügyletekhez használja, amelyeknél a hozzáadottérték-adót le lehet vonni.

[...]

### A nemzeti szabályozás

#### A HÉA szabályozása

10 Az Egyesült Királyságban a hatodik irányelvet a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvénnyel (Value Added Tax Act 1994, a továbbiakban: VATA 1994), valamint a hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendeletekkel (Value Added Tax Regulations 1995, a továbbiakban: HÉA-rendeletek) ültették át.

11 A HÉA-rendeletek 101. cikkének (1) bekezdése alapján az elzetelesen felszámított adó levonása az „adóköteles tevékenységhez felhasznált részre” korlátozódik.

12 A HÉA-rendeletek 114. cikkének az alapeljárásban irányadó része 10 éves módosítási időszakot ír el, az ugyanezen rendeletek 115. cikkében meghatározott számítási módnak megfelelően. Minden egyéves időszakra („*interval*”), a tárgyi eszköz tulajdonosa az elzetelesen felszámított adó egytizede tekintetében módosíthatja a levonást a HÉA-rendeletekben megállapított módon.

13 A HÉA-rendeletek 115. cikkének (3) bekezdése a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdését ülteti át. A fenti rendelkezés akkor alkalmazható, „ha valamely tárgyi eszköz tekintetében a tulajdonos a jogcímet teljes mértékben saját maga ruházta át [...] a tárgyi eszközre vonatkozó utolsó időszaktól eltérő időszak során [...]”.

14 A VATA 1994 9. sz. melléklete 1. csoportja a) alcsoportjának ii) pontja a nem lakás céljára szolgáló új épületeket kizárja az adómentes termékértékesítés köréből. A hivatkozott mellékletben található megjegyzések szerint az épületet újnak kell tekinteni, amennyiben építése óta még nem telt el három év.

15 1994. november 30-i hatállyal új, (3/A) bekezdéssel egészítették ki a VATA 1994 10. sz. mellékletének 2. cikkét, amely elírja, hogy amennyiben jogi személy – a hatodik irányelv 13. cikke C. részének b) pontját alkalmazva – ingatlan haszonbérbeadása és bérbeadása tekintetében az adózást választja, ez a választási lehetőség nem alkalmazható a VATA 1994 szerinti kapcsolt jogi személyek között teljesített ügyletekre, mivel a fentiek egyike nem minősül „teljes mértékben adóalanyoknak”. Ezt a bekezdést utóbb 1996. november 26-i hatállyal hatályon kívül helyezték.

#### Az ingatlantulajdon szabályozása

16 Az iratok alapján megállapítható, hogy Anglia és Wales joga szerint teljes tulajdonjogról („*freehold*”) akkor beszélhetünk, ha azt nem terhelik más „alsóbbrendű jogok”, mint például valamely ingatlan tekintetében határozatlan időre szóló használati jog. A bérlet („*lease*”) ún. „*leasehold*” jog, amely alapján jogosultság keletkezik valamely ingatlan határozott időre szóló használatára. A bérlet időtartamának nincs felső határa, és gyakran elfordulnak 999 évre szóló bérletek. Elfordulhat az, hogy a teljes, „*freehold*” tulajdonjog jogosultja 999 évre bérleti jogot enged jelentős összegű díj („*premium*”) ellenében úgy, hogy a továbbiakban egyáltalán nem kerül sor bérleti díj fizetésére, vagy az nagyon csekély összegű.

17 Amennyiben a teljes tulajdonjoggal rendelkező tulajdonos bérbe adja az ingatlant, a továbbiakban nincsen tehermentes teljes tulajdonjoga („*unencumbered freehold*”), csupán úgynevezett „*freehold reversion*”-je, vagyis maradvány-tulajdonjoga, amely alapján a bérlet lejártakor használatba veheti az ingatlant, és jogosult a bérlet fennállása alatt a bérleti díjra, amennyiben azt kikötötték (a továbbiakban: maradvány-tulajdonjog). Amennyiben a bérleti díj alacsony, és a bérlet időtartama nagyon hosszú, a maradvány-tulajdonjog értéke csekély.

18 A tehermentes teljes tulajdonjoggal rendelkező tulajdonos az ingatlanra vonatkozó jogait többféle ügylettel ruházhatja át. Egyrészt bérleti szerződéssel átruházhatja az ingatlan használatának jogát határozott időre (bérleti díj, egyszeri díj vagy a kettő valamilyen kombinációjának ellenében). Másrészt a maradvány-tulajdonjog átruházásával átadhatja a bérleti idő lejártá után az ingatlan használatba vételére vonatkozó jogot, valamint a bérlet alapján járó bérleti díjra vonatkozó jogot.

### **Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések**

19 A Centralan a Centralan Holdings Ltd egyszemélyes leányvállalata, ez utóbbi teljes egészében a University of Central Lancashire Higher Education Corporation (a továbbiakban: Egyetem) tulajdonában áll. A Centralan a hatodik irányelv 13. cikke C. részének b) pontja értelmében az adózást választotta.

20 Az Inhoco 546 Ltd (a továbbiakban: Inhoco) a Centralanhoz hasonlóan a Centralan Holdings Ltd egyszemélyes leányvállalata. A Centralannal ellentétben az Inhoco nem választotta a fent hivatkozott rendelkezés értelmében vett adózást.

21 1994-ben az Egyetem, amelynek csak korlátozott lehetősége van az elzáró felszámított adó levonására, megépíttette a Harrington Building néven ismert épületet (a továbbiakban: Harrington-épület).

22 A Centralan 1994. szeptember 14-én megvásárolta a Harrington-épületet az Egyetemtől 1,650 000 GBP plusz 1370 500 GBP HÉA vételárért, majd bérbe adta az Egyetemnek 20 éves időtartamra, évi 300 000 GBP plusz HÉA bérleti díjért (a továbbiakban: a 20 éves időtartamú bérlet). Ez a megvétel lehetővé tette, hogy a Centralan levonja a Harrington-épület megszerzése kapcsán megfizetett HÉA-t.

23 Az Egyetem tekintetében az elzáró pontban említett ügyletek eredményeképpen a Harrington-épület építése során megfizetett, le nem vonható HÉA helyébe a 20 éves időtartamú bérlet ideje alatt fizetendő bérleti díjra felszámolt, le nem vonható HÉA lépett. A Commissioners ezt nem vitatta.

24 A Harrington-épület megszerzését követő harmadik – a VATA 1994-nek a jelen ítélet 15. pontjában hivatkozott módosítását követő – időszakban a Centralan átruházta a hivatkozott épület tekintetében fennálló minden jogát, így a HÉA-rendelet 115. cikkének (3) bekezdését kellett alkalmazni.

25 Az átruházásra két egymást követő ügylet útján került sor.

26 Az első ügylettel 1996. november 22-én a Centralan – figyelembe véve Egyetemmel kötött 20 éves időtartamú bérletet – 999 évre bérbe adta az épületet az Inhocónak,

6 370 000 GBP és egy névleges összeg , felhívásra fizetendő bérleti díj ellenében (a továbbiakban: a 999 éves időtartamú bérlet).

27 A második, 1996. november 25-i ügylettel a Harrington-épületre vonatkozó maradványtulajdonjogot az Egyetemre ruházta át, 1000 GBP ellenében (a továbbiakban: a maradványtulajdonjog átruházása).

28 A 999 éves időtartamú bérlet adómentes ügylet volt, mivel bár a Centralan az ingatlanok haszonbérbeadása és bérbeadása tekintetében az adózást választotta, ez a társaság és az Inhoco kapcsolt jogi személyek a VATA 1994 10. sz. melléklete 2. cikkének (3/A) bekezdése értelmében.

29 A maradványtulajdonjog átruházása adóköteles ügylet volt, mert – függetlenül attól, hogy az Egyetem és a Centralan a hivatkozott 10. melléklet értelmében kapcsolt jogi személyeknek minősülnek – a hatodik irányelv 4. cikkének (3) bekezdését és 13. cikk B. részének g) pontját átültetve VATA 1994 9. sz. melléklete 1. csoportja a) alcsoportjának ii) pontja a három évnél nem régebben épített épületeket kizárja az adómentes termékértékesítés köréből.

30 Ezen ügyletek miatt, a HÉA-rendelet 115. cikke (3) bekezdésének alkalmazásával, felmerült a Harrington-épület Centralan általi megszerzésével kapcsolatban elzetesen megfizetett HÉA levonása módosításának kérdése. A Commissioners álláspontja az volt, hogy a 999 éves időtartamú bérletet kell termékértékesítésnek tekinteni, és a maradványtulajdonjog átruházását figyelmen kívül kell hagyni, mivel az jelentéktelen volt. Másodlagosan úgy érvelt, hogy értékük arányában megosztást kell végezni a 999 éves időtartamú bérlet és a maradványtulajdonjog átruházása között. Az első értelmezés következtében a Centralannak 796 250 GBP, míg a második értelmezést követve 796 090 GBP összegű HÉA-t kellene fizetnie.

31 A Centralan a fenti álláspontot megtámadta a VAT and Duties Tribunal előtt. Előadta, hogy a Harrington-épületre vonatkozó jogainak összességét kizárólag a maradványtulajdonjog átruházása útján ruházta át, amelynek következtében a HÉA-rendelet 115. cikke alapján nem köteles 943,93 GBP-nél nagyobb összegű HÉA-t fizetni.

32 A Centralan érvelését és a Commissioners első álláspontját elutasítva a VAT and Duties Tribunal megállapította, hogy az említett társaság a Harrington-épületre vonatkozó jogainak összességét két termékértékesítés, mégpedig a 999 éves időtartamú bérlet és a maradványtulajdonjog átruházása útján ruházta át. A VAT and Duties Tribunal álláspontja szerint a két termékértékesítésre egyazon időszakban került sor, továbbá elválaszthatatlanul összekapcsolódnak, és elre elhatárolták őket, hiszen valószínű volt az, hogy a maradványtulajdonjog átruházására ne kerüljön sor azután, hogy a 999 éves időtartamú bérletet megkötötték.

33 A fentiekre figyelemmel a VAT and Duties Tribunal arra a következtetésre jutott, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdését és következésképpen a HÉA-rendelet 115. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azok implicit módon előírják az arányos megosztást abban az esetben, ha a tárgyi eszköz feletti tulajdonjog teljes átruházására két lépésben, két termékértékesítés útján kerül sor, amelyek közül az egyik adómentes, a másik adóköteles. A fenti érvelés alapján a VAT and Duties Tribunal úgy döntött, hogy a Centralan 796 090 GBP összegű HÉA megfizetésére köteles.

34 A Commissioners nem fellebbezett amiatt, hogy elutasították első értelmezését, amely szerint a jelentéktelen összeg maradvány-tulajdonjog átruházást figyelmen kívül kell hagyni.

35 A fentiekre tekintettel a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division – a HÉA-rendelet 115. cikke (3) bekezdésének a Centralen fellebbezése folytán el tte folyamatban lev ügy tényállására vonatkozó helyes alkalmazásának biztosítása érdekében – felfüggesztette az eljárást, és el zetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Amennyiben a hatodik HÉA-irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében megállapított módosítási idő n belül az adóalany tárgyi eszköznek min sül építményt értékesít, és az építmény adásvételére két termékértékesítés útján kerül sor, mégpedig i) 6 000 000 [GBP] összeg díj ellenében az építmény 999 éves idő tartamú bérbeadása révén (amely a [hatodik] irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében adómentes ügylet), majd három nappal kés bb ii) a »*freehold reversion*« [maradvány-tulajdonjog] 1000 [GBP] plusz HÉA vételárért történ eladása révén (amely a [hatodik] irányelv 13. cikke B. részének g) pontja és 4. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében adóköteles ügylet), amelyeket vagy el re elhatároztak, vagy nem, mindenesetre nem volt valószínű, hogy ha az első ügyletet megkötötték, a másodikra ne kerüljön sor,

a hatodik HÉA-irányelv 20. cikkének (3) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy:

- a) a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni a módosítási idő szak elteltéig, mint ha azt teljes egészében adóköteles gazdasági tevékenységhez használták volna fel;
- b) a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni a módosítási idő szak elteltéig, mint ha azt teljes egészében adómentes gazdasági tevékenységhez használták volna fel; vagy
- c) a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni a módosítási idő szak lejártáig, mint ha azt részben adóköteles, részben adómentes gazdasági tevékenységhez használták fel, a »*freehold reversion*« adóköteles adásvétele és az adómentes 999 éves idő tartamú bérlet értékének arányában?”

### **Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésr l**

36 Kérdésével a nemzeti bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdését az alapügyéhez hasonló tényállásra alkalmazva az ingatlan tárgyi eszközt a hivatkozott rendelkezésben meghatározott a módosítási idő szak elteltéig úgy kell-e tekinteni, hogy azt az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták fel, amely lehet teljes egészében adóköteles vagy adómentes, vagy úgy, hogy azt részben adóköteles, részben adómentes gazdasági tevékenységhez használták fel a 999 éves idő tartamú bérlet, majd a három nappal kés bbi maradványtulajdonjog-átruházás értékének arányában.

37 Az el zetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a kérdés annak érdekében került el terjesztésre, hogy az alapügy tényállásához hasonló esetben pontosítsák az el zetes felszámított HÉA levonásának kiigazítását.

38 Ebben a tekintetben meg kell említeni, hogy a jelen ítélet 32. pontjában említettek szerint a VAT and Duties Tribunal megállapította, hogy a hivatkozott két ügylet elválaszthatatlanul összekapcsolódik, és el re elhatározták ket. A nemzeti bíróság el zetes

döntéshozatalra utaló határozatában nem kérdőjelezte meg ezt a megállapítást. Következésképpen a nemzeti bíróság által feltett kérdést kizárólag annyiban kell vizsgálni, amennyiben arra – az alapügyben felmerülthez hasonló – helyzetre vonatkozik, amelyben két elválaszthatatlanul összekapcsolódó ügyletet kötöttek.

39 Az így pontosított kérdés megválaszolása érdekében meg kell határozni, hogy a hivatkozott ügyletek közül melyiket kell figyelembe venni a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdésének alkalmazása érdekében, vagy adott esetben ehhez milyen mértékben kell az egyes ügyleteket figyelembe venni.

#### *A Bíróság elé terjesztett észrevételek*

40 A Centralan álláspontja szerint a tárgyi eszközöket a HÉA szempontjából a hatodik irányelv 20 cikkének (2) bekezdése szerinti módosítási időszak hátralevő részében vagy „teljes mértékben adókötelesnek”, vagy „teljesen adómentesnek” kell tekinteni attól függően, hogy az a teljesítés, amelynek során az adóalany az érintett tárgyi eszközre vonatkozó jogait átruházza, adóköteles vagy adómentes. A hivatkozott rendelkezés (3) bekezdése nem teszi lehetővé azt, hogy fontosságuk arányában több ügyletet vegyenek figyelembe, mivel ez utóbbi rendelkezés nem egyeztethető össze valamely ingatlan vagy az arra vonatkozó jogok fokozatos átruházásával, különösen arra tekintettel, hogy a különböző ügyletek tárgya különféle jogok különböző személyek részére, eltérő időpontban történő átruházása. Ezenfelül a hivatkozott rendelkezés szövege nem teszi lehetővé olyan értelmezést, amely a különböző személyek részére történő, többlépcsős átruházás során az ügylet gazdasági jelentőségét veszi figyelembe, és figyelmen kívül hagy valamely ügyletet azért, mert annak összege nem jelentős.

41 A fentiekre tekintettel a Centralan álláspontja szerint a módosítás szempontjából csupán a maradvány-tulajdonjog átruházásának van jelentősége.

42 Az Egyesült Királyság elmondja, hogy az elre felszámított HÉA levonására vonatkozó szabályoknak – amelyek közé a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése is tartozik – az a célja, hogy a levonható HÉA-t a lehető legpontosabban határozza meg annak érdekében, hogy tükrözze az adóköteles termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz felhasznált termékek, illetve szolgáltatások arányát. Az Egyesült Királyság szerint a hivatkozott rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a tárgyi eszköz átruházását két elre elhatározott ügylet útján teljesítik, amelyek közül az egyik adóköteles, a másik adómentes, fennáll az a vélelem, hogy az adóalany a tárgyi eszközt a módosítási időszak végéig mind az adóköteles, mind az adómentes tevékenységéhez felhasználja, a tárgyi eszköz értékesítését megvalósító adóköteles és adómentes ügyletek egymáshoz viszonyított értékének arányában.

43 Következésképpen az Egyesült Királyság álláspontja szerint arányos megosztásnak van helye, amennyiben a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szerinti teljesítésre két, elre elhatározott ügylet útján kerül sor, amelyek közül az egyik adóköteles, a másik adómentes. Kiemeli, hogy a Centralan által javasolt értelmezésnek az lenne a következménye, hogy a Harrington-épület átruházását teljes egészében adóköteles teljesítésnek kellene tekinteni annak ellenére, hogy a maradvány-tulajdonjog átruházása az ingatlan értékének kevesebb mint 0,02%-át teszi ki.

44 Az Európai Közösségek Bizottsága elmondja, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése olyan helyzetet szabályoz, amikor egyetlen ügylet jön létre, amely

meghatározza az ingatlan adóügyi helyzetét a módosítási időszak lejártáig. A Bizottság eladja, hogy a hivatkozott irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint a „termékértékesítés” a materiális javak feletti tulajdon átengedését jelenti. A Bizottság szerint úgy tűnik, hogy az alkalmazandó nemzeti jog szerinti 999 éves időtartamú bérlet átengedését nem lehet átruházásnak tekinteni a maradvány-tulajdonjog fennmaradása miatt. Következésképpen az ilyen bérlet engedése önmagában a 20. cikk (3) bekezdése értelmében nem tekinthető tárgyi eszköz teljesítésének.

45 A Bizottság tehát a Centralannal egyezően azon az állásponton van, hogy a módosítás szempontjából kizárólag a maradvány-tulajdonjog átruházását kell figyelembe venni.

46 Írásbeli észrevételeiben a Bizottság azt is megjegyezte, hogy amennyiben a Bíróság álláspontja szerint az alapeljáráshoz hasonló ügyben alkalmazható a joggal való visszaélés elve, hozzátehetné a nemzeti bíróságnak adandó válaszához, hogy amennyiben az adóalany vagy az egymáshoz kapcsolódó adóalanyok csoportja olyan ügyletet vagy ügyleteket kötnek, amelynek nincs más gazdasági indoka, mint mesterségesen olyan helyzetet létrehozni, amely lehetővé teszi az előre felszámított HÉA levonását, az ilyen ügyletet vagy ügyleteket figyelmen kívül kell hagyni.

47 Ugyanakkor a tárgyaláson a Bizottság a joggal való visszaélés elvének esetleges alkalmazásával kapcsolatban elismerte, hogy erre vonatkozóan nem folyt vita a nemzeti bíróságok előtt, és – figyelemmel egyrészt a Harrington-épület felépítése és annak a 20 éves időtartamú bérlettel együttesen történő eladása, másrészt az alapeljárás tárgyát képező két ügylet megkötése között eltelt időrövidségére – helytelenül jutott arra a következtetésre, hogy joggal feltételezhette azt, hogy ezek előre eltervezett rendszer részét képező elemek voltak.

48 Ugyanezen tárgyalás során az Egyesült Királyság másodlagos érveként elfogadta a Bizottság írásbeli észrevételeinek a joggal való visszaéléssel kapcsolatos részét.

#### *A Bíróság válasza*

##### *Elzáró észrevételek*

49 Az előterjesztett kérdések megválaszolása érdekében elzáró megjegyzésként fel kell idézni a hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének háttérét, vagyis az irányelv 17–20. cikkében szabályozott levonási rendszert és annak célját.

50 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 17–20. cikkében foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus az igénybe vett, teljesített tevékenységeket terhelő elzáróan felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-1883. o.] 18. pontját és a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., 1577. o.] 43. pontját).

51 A levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös hozzáadottértékadó-rendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye. (lásd e tekintetben a C-268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet

[EBHT 1985., 665. o.] 19. pontját, az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4797. o.] 15. pontját, a C-37/95. sz., Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-1. o.] 15. pontját, valamint a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.] 34. pontját).

52 A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdéséből következik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez egyrészt szükséges, hogy az érintett személy az irányelv értelmében „adóalanyként” minősüljön, másrészt hogy az érintett termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel (a C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5547. o.] 24. pontja).

53 Az adóalany által a mind a levonásra jogot adó, mind a levonáshoz jogot nem adó tevékenységhez felhasznált áruk és szolgáltatások tekintetében a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése értelmében a levonás csak az adóköteles tevékenység mértékéig megengedett. Ezt az arányt a hivatkozott irányelv 19. cikkében meghatározott módon kell kiszámítani (lásd ebben az értelemben C-306/94. sz. Régie Dauphinoise-ügyben 1996. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-3695. o.] 3. és 4. pontját és a C-136/99. sz., Monte Dei Paschi Di Siena ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6109. o.] 24. pontját).

54 A fentiekből következik, hogy az elzárva felszámított HÉA levonhatósága tekintetében az a meghatározó tényező, hogy a kérdéses árukat vagy szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használták-e fel. Amint a Bíróság már kimondta, az adóalany csak olyan mértékben vonhatja le az elzárva felszámított vagy megfizetett HÉA-t, amennyiben az árut az adóköteles tevékenységéhez használta fel (C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 27. pontja). Az ítélkezési gyakorlatból következik az is, hogy az áruk vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg azon eredeti levonás mértékét, amelyre az adóalany a hatodik irányelv 17. cikke alapján jogosult, illetve az azt követő időszak folyamán az irányelv 20. cikke alapján tett esetleges módosítások terjedelmét (lásd erre vonatkozóan a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 15., valamint a C-396/98. sz. Schloßstraße-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4279. o.] 37. pontját).

55 A tárgyi eszközök tekintetében a hatodik irányelv 20. cikke különleges módosítási rendszert ír elő. Ebben a tekintetben fel kell idézni, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i második tanácsi irányelvvvel (HL L 71., 1303. o.) kapcsolatban a Bíróság kimondta, hogy az utóbbi irányelvben a tárgyi eszközök tekintetében előírt speciális szabályozást az ilyen eszközök tartós használata és beszerzési költségük értékcsökkenési leírása indokolja (erre vonatkozóan lásd az 51/76. sz., Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben 1977. február 1-jén hozott ítélet [EBHT 1977., 113. o.] 12. és 13. pontját). Ezek a megfontolások megfelelően alkalmazandók a tárgyi eszközökre vonatkozó adólevonás módosításának a hatodik irányelv 20. cikkében meghatározott speciális rendszerére is.

56 A hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése azt a különleges helyzetet szabályozza, amelyben a tárgyi eszköz értékesítésére a módosítási időszak alatt kerül sor. Ilyen esetben az éves módosítást egyetlen módosítással kell helyettesíteni, a tárgyi eszköznek a módosítási időszak hátralevő idejére vonatkozó feltételezhető felhasználása alapján. A rendelkezés

értelmében az el zetesen felszámított HÉA levonhatósága attól függ, hogy a termékértékesítés adóköteles vagy adómentes.

57 A fentiekb l következik, hogy a hatodik irányelvben a módosítással kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy el segítse a levonások pontosságát a HÉA semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi id szakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Ezekkel a szabályokkal a hivatkozott irányelv célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen a HÉA-levonási jog, valamint az áruk és szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása között.

58 A fenti megfontolások alapján kell vizsgálni a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdésében foglalt módosítási szabálynak az alapeljárás tárgyát képez höz hasonló helyzetre való alkalmazását.

A hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének alkalmazásáról

59 Ebben a tekintetben el zetesen azt kell meghatározni, hogy melyik ügylet vagy esetleg mely ügyletek min sülnek a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szerinti „módosítási id szak alatti teljesítésnek [helyesen: ékesítésnek]”.

60 Fel kell idézni, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”.

61 Az el terjesztett kérdésben a nemzeti bíróság megállapította, hogy a Harrington-épület értékesítésére két ügylet útján került sor. Ugyanakkor a Centralan álláspontja szerint a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése összeegyeztethetetlen valamely ingatlan több lépcs ben történ átruházásával, míg a Bizottság álláspontja szerint a rendelkezés szövege egyetlen ügyletre utal. Ebben a tekintetben a Bizottság a nemzeti tulajdonjogra hivatkozva azon az állásponton van, hogy kizárólag a maradvány-tulajdonjog átruházása min sül az épület feletti tulajdonjog átengedésének.

62 Mindenesetre – anélkül, hogy szükség lenne az utóbbi állítás megalapozottságával kapcsolatban állást foglalni, mivel a Bíróságnak nincs hatásköre a tagállamok bels jogának értelmezésére – meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdéséb l következik, hogy a termékértékesítés fogalma nem korlátozódik a tulajdon-átruházásnak az alkalmazandó nemzeti jog által el írt módjaira, hanem magában foglalja a materiális javak bármely módon történ átruházását, amely a másik felet feljogosítja, hogy a dologgal tulajdonosként rendelkezék (a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontja, valamint a C-185/01. sz., Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 32. pontja).

63 Erre tekintettel a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása minden egyes ügyben – figyelembe véve az ügyek tényállását –, hogy az adott dologra vonatkozó ügylet a dolog felett tulajdonosként való rendelkezési jog átruházásának min sül-e a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében (lásd ebben az értelemben a Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 13. pontját).

64 Így, amennyiben az alapeljárásban a nemzeti bíróság arra a következtetésre jutott az ügy tényállása alapján, hogy a Centralan és az Inhoco, valamint a Centralan és az Egyetem között kötött, egymással szoros kapcsolatban álló ügyletek átruházták az Inhocóra, illetve az Egyetemre a Harrington-épület feletti tulajdonosként való rendelkezés jogát, mindkét ügyletet a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése és így 20. cikkének (3) bekezdése szerinti „termékértékesítésnek” kell tekinteni.

65 Ezt az értelmezést nem befolyásolja a Bizottság érvelése, amely szerint nehéz elképzelni, hogy két különböző személy, amelyeknek ugyanazon dologra különböző joguk áll fenn, egyaránt tulajdonosként rendelkezessen e dologgal.

66 Valójában a tagállamok jogrendjében a közös tulajdon megvalósítására vonatkozó rendelkezésekben kitűnik, hogy lehetséges az, hogy több személy rendelkezék tulajdonosként ugyanazon dolog felett. Következésképpen a jelen ítélet 64. pontjában kifejtetteket nem vonja kétségbe az a tény, hogy közvetlenül a 999 éves időtartamú bérlet megkötése után a Centralan megtartotta a maradvány-tulajdonjogot, sem pedig az, hogy a bérlet a teljes tulajdonjogot terhelte, ami azzal a következménnyel járt, hogy csak a maradvány-tulajdonjogot, és nem a teljes tulajdonjogot lehetett átruházni.

67 A fentiekben következik, hogy az alapeljárásban mind a 999 éves időtartamú bérlet megkötésére vonatkozó első ügylet, mind a maradvány-tulajdonjog átruházását megvalósító második ügylet alkalmas arra, hogy a hatodik irányelv értelmében „termékértékesítésnek” minősüljön.

68 Azzal a feltételezéssel élve, hogy mindkét ügylet termékértékesítésnek minősül, meg kell határozni, hogy ezek közül melyiket kell a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdésében meghatározott módosítás szempontjából figyelembe venni, vagy esetleg milyen mértékben kell mindkettőt figyelembe venni.

69 E tekintetben, amint azt a nemzeti bíróság megjegyezte, az alábbiak vehetők figyelembe:

- azon ügylet, amellyel a Centralan véglegesen átruházta mindent, a Harrington-épület feletti jogát, vagyis a maradvány-tulajdonjog átruházása, amely adóköteles ügylet;
- a gazdasági szempontból legfontosabb ügylet, vagyis a 999 éves időtartamú bérlet megkötése, amely adómentes ügylet vagy
- a két fenti ügylet együttesen.

70 A hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése alapján a módosítási időszakban történő értékesítés esetén a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni, mint ha azt az adóalany üzleti tevékenységéhez használta volna a módosítási időszak lejártáig. Ezt a gazdasági tevékenységet teljes mértékben adókötelesnek kell tekinteni, ha az érintett termékértékesítés adóköteles, és teljes mértékben adómentesnek, ha az érintett termékértékesítés adómentes.

71 Arra hivatkozva, hogy a rendelkezés szövegéből úgy tűnik, hogy az olyan helyzetre korlátozódik, amikor a „módosítási időszak alatt történő teljesítés [értékesítés]” egyetlen termékértékesítésből áll, a Centralan hangsúlyozza, hogy a Harrington-épület nem került ki

teljesen a tulajdonából egészen a maradvány-tulajdonjog átruházásáig. El adja, hogy csak ez utóbbi átruházás időpontjában volt helye a levonás módosításának.

72 Ugyanakkor a hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének szövegéből nem lehet arra következtetni, hogy olyan esetben, amikor a „teljesítés [értékesítés]” két szorosan és elválaszthatatlanul összefonódó ügylet útján történik, amelyek mindegyike önmagában termékértékesítésnek tekinthető, csak az egyik ügyletet lehetne figyelembe venni a hivatkozott rendelkezésben szabályozott módosítás szempontjából.

73 Ugyanakkor, mint az a jelen ítélet 50–57. pontjából kiderül, a hatodik irányelv 17–20. cikkében meghatározott levonási és módosítási mechanizmus célja az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az elzetesen felszámított HÉA levonásához való jog és az érintett termékek, illetve szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása között.

74 Meg kell állapítani, hogy az alapeljárás sajátos körülményeire tekintettel mindkét termékértékesítés értéke arányában való figyelembevétele történik a legmegfelelőbbnek a cél elérése szempontjából. Valójában az elzetesen felszámított HÉA levonásának módosítása annál inkább ebben tükrözi a Harrington-épület feltételezett adóköteles vagy adómentes tevékenységhez való felhasználását, ha azt a fenti értékek arányában arányosan megosztják.

75 Ezzel szemben az alapügy tényállásához hasonló körülmények között kizárólag az utolsó ügylet figyelembevétele nem lenne alkalmas a fenti cél elérésére, mivel ez annak a ténynek a teljes figyelmen kívül hagyásával járna, hogy a tárgyi eszköz adómentes ügylet tárgyát képezte.

76 A gazdaságilag legjelentősebb ügylet alapulvétele sem történik alkalmasnak a kitűzött cél elérésére, mivel figyelmen kívül hagyná azt a tényt, hogy a tárgyi eszköz adóköteles ügylet tárgyát is képezte. Ez utóbbi megoldás még zavarosabb eredménnyel járna, amennyiben a két egymást követő termékértékesítés értéke közelebb állna egymáshoz.

77 Ezt az értelmezést nem vonja kétségbe az a tény, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése kifejezetten nem rendelkezik az arányos megosztásról, míg más rendelkezések, így különösen a 17. cikk (5) bekezdése kifejezetten szabályoz ilyen mechanizmust. A tárgyi eszközökre vonatkozó módosítási szabályokat ugyanis – amelyeknek a 20. cikk (3) bekezdése a részét képezi – a céljukra figyelemmel kell értelmezni, annak biztosítása érdekében, hogy az elzetesen felszámított adó levonása pontosan tükrözze a tartós célra szánt eszköz adóköteles tevékenységhez való felhasználását.

78 Ezt az értelmezést támasztja alá a Bíróság ítélkezési gyakorlata is. A Bíróság kimondta, hogy az arányosítás alkalmazása szükséges olyan esetben is, amikor a hatodik irányelv érintett rendelkezése kifejezetten nem rendelkezett róla (az Armbrecht-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 29. és 32. pontja, valamint a C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4517. o.] 38. pontja).

79 Mindenesetre írásbeli észrevételeikben a Centralan és a Bizottság azokra a gyakorlati nehézségekre hivatkoznak, amelyek álláspontjuk szerint akkor merülnének fel, ha a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szempontjából két termékértékesítést vennének figyelembe. Ebben a tekintetben különösen azt az esetet emelik ki, amelyben a két termékértékesítésre két különböző időszakban kerül sor.

80 Mivel a fenti hipotetikus esetet a jelen ügyben szükségtelen megvizsgálni, elegendő annyit megjegyezni, hogy a módosítási idő szak alatt egynél több termékértékesítés figyelembevétele valóban járhat bizonyos gyakorlati nehézségekkel, ezek mindenestre nem olyan leküzdhetetlen nehézségek, amelyek gátolhatnák a HÉA-rendszer működését. Mindazonáltal, amint azt indítványának 56. és 58. pontjában a f tanácsnok javasolta, ilyen esetben például úgy lehet tekinteni, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdését alkalmazva az eredeti levonás azon részének a módosítására kerül sor, amely az adóalany tulajdonában maradó ingatlanra vonatkozik addig, amíg ez a rész átruházásra nem kerül, vagy adott esetben a módosítási idő szak lejártáig.

81 Végül az alapügy tényállásához hasonló esetben, amikor a nemzeti bíróság a jelen ítélet 64. pontja szerinti következtetésre jutott, amely szerint mindkét hivatkozott ügylet tárgya a kérdéses tárgyi eszköz feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása volt, a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szerinti módosítást az adott ügyletek figyelembevételével kell megtenni, az értékükkel arányosan, és ezen körülmények között nem kell vizsgálni a joggal való visszaélés elve esetleges alkalmazandóságának kérdését.

82 A fentiekre figyelemmel az el terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany valamely tárgyi eszköz vonatkozásában a bérleti jogot 999 éves idő tartamra jelentős díj ellenében más személyre ruházza át, majd az ugyanezen eszközre vonatkozó maradványtulajdonjogot három nappal később, jóval csekélyebb díj ellenében harmadik személyre ruházza át, figyelemmel arra, hogy a fenti két ügylet

- elválaszthatatlanul összekapcsolódik, és
- az első ügylet adómentes, míg a második adóköteles,
- és amennyiben ezek a hivatkozott irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősülnek, tekintettel arra, hogy ezen ügyletek tárgya a tárgyi eszköz feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása,

a hivatkozott eszközt a módosítási idő szak végéig úgy kell tekinteni, mint ha azt a két ügylet értékének arányában részben adóköteles, részben adómentes tevékenységhez használták volna fel.

### **A költségekről**

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

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

**A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK (hatodik) tanácsi irányelv 20. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany valamely tárgyi eszköz vonatkozásában a bérleti jogot 999 éves idő tartamra jelentős díj ellenében más személyre ruházza át, majd az**

**ugyanezen eszközre vonatkozó maradvány-tulajdonjogot („freehold reversion”) három nappal később, jóval csekélyebb díj ellenében harmadik személyre ruházza át, figyelemmel arra, hogy a fenti két ügylet**

- **elválaszthatatlanul összekapcsolódik, és**
- **az első ügylet adómentes, míg a második adóköteles,**
- **és amennyiben ezek a hivatkozott irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősülnek, tekintettel arra, hogy ezen ügyletek tárgya a tárgyi eszköz feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása,**

**a hivatkozott eszközt a módosítási időszak végéig úgy kell tekinteni, mint ha azt a két ügylet értékének arányában részben adóköteles, részben adómentes tevékenységhez használták volna fel.**

Aláírások

---

\* Az eljárás nyelve: angol.