JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. május 6.[1]

I – Bevezetés

1. Jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a svédországi Regeringsrätt a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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) preambulumbekezdése 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

1 – Eredeti nyelv: német.
2 – HL L 347., 1. o.

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 eltérő 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 ingóságnak 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 vevőt 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 végső rendeltetési országba kíván hajózni.

16. A termékbeszerzés adóvonzatának tisztázása érdekében X előzetes állásfoglalás iránti kérelmet nyújtott be a Skatterättsnämndhoz (adójogi 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 előzetes állásfoglalással szemben X a Regeringsrätthoz fordult. Azt az álláspontot képviseli, hogy a hajó értékesítése mint belföldi értékesítés után az Egyesült Királyságban kell adót fizetni. E körülmények alapján a Regeringsrätt a 2009. február 16-i végzésével a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

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

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

3. Az 1. és 2. kérdésre adott választ befolyásolja-e, ha a megszerzett termék új közlekedési eszköz, és a termék magánszemély vevője a közlekedési eszközt végső 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-rendszerről szóló irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében?

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

IV – Jogi értékelés

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második és harmadik kérdésről*

19. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett, együtt vizsgálandó első három kérdéssel a kérdést előterjesztő 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 Regeringsrätt azt a kérdést is a Bíróság elé terjeszti, hogy ebben az összefüggésben van-e jelentősége annak, hogy a beszerzett termék új közlekedési eszköz, és a termék vevője magánszemély, aki a közlekedési eszközt végső soron egy bizonyos tagállamban kívánja használni (az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés).

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

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

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

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

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

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

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.

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 behozzák, 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.

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

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

32. A másik tagállamba történő feladás vagy elfuvarozás tehát döntő jelentőséggel 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) preambulumbekezdése 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 megosztását és a versenyegyenlőséget ne lehessen célzott adóelkerülési módszerrel kijátszani.

36. Ahogy a Skatteverket, a német kormány és a Bizottság helytállóan kiemeli, az adóalanyok a felhasználás helyétől függetlenül tetszőlegesen 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 követő 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, jóllehet 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 elsősorban 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.

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.

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 valósít meg adóztatandó tényállást. Másrészt ez az eset azzal a sajátossággal bír, hogy gyakran nem lehet egyértelműen elhatárolni a közlekedési eszköznek a magánszemély vevő általi, származási hely szerinti államban történő forgalomba helyezését a rendeltetési hely szerinti államba történő elszállítás megkezdésétől.

42. E különleges körülmények sem eredményezik azonban azt, hogy a belföldi termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés elhatárolása szempontjából kizárólag a közlekedési eszköz vevő részére történő átadása és annak a származási hely szerinti állam területéről a rendeltetési hely szerinti államba történő szállításának kezdete között eltelt bizonyos idő lenne mérvadó. A 2006/112

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 mértéknek 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).

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 előírását.

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 ügyhöz 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 előre 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 e 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.

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 (EBHT 2009., I-10413. o.) 77. pontja.

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-rendszerről 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 ügyletre 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 egyszerű 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, amelyeken 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

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.

az arányosság elvét[17]. Azon intézkedéseket továbbá, amelyeket a tagállamoknak lehetőségük van elfogadni az adó pontos beszedése, valamint az adókijátszás elkerülése végett, nem lehet úgy alkalmazni, hogy azok veszélyeztessék a HÉA semlegességét[18].

53. Ezért azoknak a nemzeti rendelkezéseknek, amelyek a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét a feladásra vagy az elfuvarozásra előírt bizonyos határidők betartásához kötik, kellően 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről*

55. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésével a Regeringsrätt 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

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.

jármű akkor minősül újnak, amennyiben az *értékesítés* az első forgalomba helyezéstől számított 3 hónapon belül történt, vagy amennyiben a hajó megtett útja legfeljebb 100 hajózott óra. Az irányelv 14. cikke a termékértékesítést úgy határozza meg mint valamely birtokba vehető dolog megszerzését, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel. Ezt a jogot a vevő már akkor megszerzi, amikor a hajót a származási hely szerinti államban átveszi, és nem csak akkor, amikor az a rendeltetési hely szerinti államba érkezik.

58. Ahogy a német kormány kiemeli: ha a rendeltetési hely szerinti államba történő megérkezés időpontja lenne irányadó, ez lehetővé 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 adóalanynak lehetősége 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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.

20 – Lásd erről a jelen indítvány 38. és 39. pontját is.

V – Végkövetkeztetések

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

„1. Valamely 7,5 métert meghaladó hosszúságú új vízi járműre vonatkozó ügyletnek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 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.”