

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. november 10.¹

I – Bevezetés

1. A jelen ügyben a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv² (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésével kapcsolatos kérdéseket kell megválaszolni, amelyek az ún. láncügyletek adóztatását érintik. Az ilyen ügyleteknél két vagy több tagállamból származó vállalkozások egymás után ugyanarra az árura nézve kötnek adásvételi szerződéseket, amelyeket azután az első szállítótól az utolsó vevőig egyetlen árumozgás keretében teljesítenek.

ben – megfizetett hozzáadottérték-adó elismeréséről vitázik. Az előzetesen megfizetett adó levonását az adóköteles belföldi termékértékesítéseknél biztosítják, de az adómentes Közösségen belüli (határokon átnyúló) termékértékesítéseknél nem. A Finanzamt azon a véleményen van, hogy az érintettek jogtalanul kezelték adóköteles belföldi termékértékesítésként az utolsó vevő részére történő termékértékesítést.

II – Jogi háttér

A – A közösségi jog

2. Az osztrák Verwaltungsgerichtshof előtti alapeljárásban egy láncügylet utolsó vevője a Finanzamttal a közvetítő kereskedőnek – az előzetesen megfizetett adó levonása kereté-

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

1 – Eredeti nyelv: német.

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

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

helyének, valamint a további termékértékesítés teljesítési helyének azt a tagállamot kell tekinteni, ahova a termékimport irányul.”

„(1) A termékértékesítés helyének minősül:

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

- b) abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés időpontjában található;

[...]

(2) Amennyiben azon hely, ahonnan a terméket feladják vagy elfuvarozzák, harmadik ország területén található, akkor – az (1) bekezdés a) pontjától eltérően – a 21. cikk (4) bekezdése értelmében vett importőr szempontjából a termékértékesítés teljesítési

5. Az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv³ új XVIa. címet (Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan; 28a.–28m. cikk) illesztett be a hatodik irányelvbe. Ezek a rendelkezések jelenleg is irányadók, mivel eddig még nem került kibocsátásra a tagállamok közötti kereskedelemre vonatkozóan a kereskedelmi áruforgalom adóztatásának végleges szabályozása.

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

„(1) A következők szintén hozzáadottértékadó alá tartoznak

- a) a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el, és

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

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.

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

[...]

[...]”

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

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

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

„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:

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

a) azon, az 5. cikkben meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség

területén belül maradva, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.

átvevőt, vagy annak megbízásából harmadik személyt arra jogosít, hogy sajátjaként rendelkezzen a dolog felett. A rendelkezési jogot maga a vállalkozó vagy annak megbízásából harmadik személy is átengedheti.

[...]"

[...]

B – A nemzeti jog

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

9. Az alapeljárásban irányadó nemzeti rendelkezések a 2000. évi Steuerreformgesetz⁴ által módosított 1994. évi osztrák Umsatzsteuergesetzben (a továbbiakban: UStG) található.

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

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

„(1) Termékértékesítésnek minősül az az ügylet, amelynek során a vállalkozó az

11. Az 1994. évi UStG 3. §-ának (8) bekezdését – a jogalkotó indokolása szerint a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának rendelkezéseivel való összehangolás céljára

4 – BGBl. I, 106/1999. sz.

ból – módosította a 2000. évi Steuerreform-gesetz, amely azóta a következőképpen szól:

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

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

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

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

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13. Az Ausztriában honos K GmbH 1996-ban és 1997-ben éves szerződés keretében meghatározott mennyiségű kohóólmot adott el havonta, „költségmentesen Arnoldstein, EK-vámoltan, adózva, tehergépjárművel” az alapeljárás felperesének, a szintén Ausztriában letelepedett EMAG Handel Eder OHG-nak. A K GmbH a kohóólmot a maga részéről Olaszországban és Hollandiában honos társaságoktól vásárolta. Az árut Rotterdamban, illetve Triesztben vámraktárban tárolták. Onnan a K GmbH által megbízott szállítványozó az EMAG, illetve az EMAG vevője által meghatározott rendeltetési helyre szállította azt. A K GmbH a termékértékesítést 20% hozzáadottérték-adó felszámításával számlázta ki az EMAG-nak. A Finanzamt azonban elutasította, hogy az EMAG az előzetesen megfizetett adót levonja. A Finanzamt véleménye szerint a K GmbH jogellenesen számlázta ki az EMAG részére a hozzáadottérték-adót, mivel az ügyletet az EMAG részére Olaszországból, illetve Hollandiából teljesített áruszállítás alapján adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek kell tekinteni.

14. Ezt az álláspontot támadta meg az EMAG, és úgy érvelt, hogy a szállítványozó által végzett szállítás Olaszországból, illetve Hollandiából Ausztriába kizárólag a K GmbH kezdeményezésére történt. Ezért csak a K GmbH és az ő szállítói közötti viszonylatban van szó más tagállamból történő termékértékesítésről. Az ezt követő, a

K GmbH-től az EMAG részére történő termékértékesítés esetében ezzel szemben adóköteles belföldi termékértékesítésről van szó, és így engedélyezni kell az előzetesen megfizetett adó levonását.

akkor is irányadó, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?

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

2. Adómentes Közösségen belüli termékértékesítésnek minősülhetnek-e különböző termékértékesítések abban az esetben, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?

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

1. Úgy kell-e értelmezni a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondatát, hogy a feladás vagy a szállítás indulási helye

3. Az 1. kérdésre adott igenlő válasz esetén a termék tényleges indítási helye vagy az a hely minősül-e a második termékértékesítés megkezdése helyének, ahol az első termékértékesítés lezárul?

4. Lényeges-e az 1–3. kérdés megválaszolása szempontjából az, hogy az árumozgás során kinek volt rendelkezési joga az áru felett?

IV – A felek érvei

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

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

V – Jogi álláspont

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

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

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

21. A Közösségen belüli termékbeszerzés bevezetése előtt a Közösségen belüli határokon átnyúló termékértékesítéseket az egyéb nemzetközi kereskedelemhez hasonlóan adóztatták. A termékértékesítés az általános szabály szerint a termékértékesítésnek a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti helyén, vagyis a feladás helyén volt adóköteles, mindazonáltal a

kivételkor mentesült az adó alól. Így azután a hozzáadottérték-adó a rendeltetési országba történő behozatalkor merült fel. A behozatali hozzáadottérték-adó kivetéséhez határellenőrzéseket kellett végrehajtani.

22. A belső piac megvalósítása során az adóztatás e formáit, és ezzel a belső határokon az adóztatási célú ellenőrzéseket meg kellett szüntetni.⁵ Mindenesetre a reform addig nem terjedt, hogy a belföldi termékértékesítésre vonatkozó szabályokat a két tagállam közötti kereskedelemre is kiterjeszték. Ugyanis ez azt jelentette volna, hogy a hozzáadottérték-adó az addigi helyzettől eltérően nem azt az államot illette volna, amelyikbe az árut behozták, hanem azt az államot, amelyikből az árut feladták. A tagállamon belüli kereskedelem esetén ugyanis általában a termékértékesítés jelenti az adóköteles eseményt (a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja). Az adóköteles tevékenység helye itt az a hely, ahol a termék az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésekor található (a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja).

23. Az átmeneti szabályozás után az adóügyi szuverenitás tagállamok közötti jelenlegi felosztásának érintetlennek kell maradnia. A

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

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

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

5 – Lásd a 91/680 irányelv második preambulumbekzdését.

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

behozatal adóztatásának helyébe, addig a Közösségen belüli termékértékesítés mentesítése helyettesíti a kivitel mentesítését.

K GmbH által Hollandiából/Olaszországból végzett áruszállítást is a második termékértékesítéshez kapcsolja.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

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

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

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

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

30. Ennek a célnak csak akkor lehet megfelelni, ha a jelen esetben csak a termékértékesítések egyikét kezeljük adómentes Közösségen belüli termékértékesítésként, mégpedig azt, amely a Közösségen belüli

termékbeszerzéshez vezetett. Minden ezt megelőző és követő ügylet ezzel szemben belföldi termékértékesítés, amely az általános szabályok szerint abban az államban adózik, amelyben a termékértékesítés teljesítésére sor került.

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

32. Hogy milyen értelmetlenségek adóznak, ha olyan esetben, mint amely az alapügy tárgyát is képezi, két adómentes Közösségen

belüli termékértékesítést feltételezünk, azt a következő megfontolások szemléltetik. Eszerint először is lenne egy adómentes Közösségen belüli termékértékesítés a holland/olasz előszállítótól a K GmbH részére. Ezzel szemben állna a K GmbH adóköteles Közösségen belüli beszerzése Ausztriában. A 28b. cikk A. részének (1) bekezdése szerint ugyanis e tevékenység helye az a hely, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor találhatóak.

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

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

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

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

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

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

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

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

39. Noha a hatodik irányelv 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának szövege alapján lehetséges lenne mind a holland, illetve olasz előszállítók és a K GmbH, mind a K GmbH és az EMAG közötti szerződéses viszonyban Hollandiát, illetve Olaszországot a termékértékesítés helyének tekinteni. Az áru ugyanis a

szállítási folyamat kezdetén valóban ezekben a tagállamokban volt. Ez a megközelítés azonban nem lenne összeegyeztethető a hatodik irányelv XVIa. címének a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó szabályaival.

gen belüli termékbeszerzés az irányadó tevékenység. E tevékenység helyét a 28b. cikk A. és B. része határozza meg, amely tehát eltér az ugyanezen irányelv 8. cikkének a tagállamon belüli termékértékesítésre vonatkozó általános rendelkezéseitől.

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

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

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

D – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

42. Ennek megfelelően fejtette ki a Bíróság a Lipjes-ügyben⁷ hozott ítéletében, hogy a Közösségen belüli ügylet esetén a Közössé-

44. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdést csak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott igenlő válasz esetére tették fel. Az első kérdésre adott válaszból következik, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját nem lehet úgy értelmezni, hogy a határokon átnyúló láncügylet több termék-

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

értékesítését egyedül az e rendelkezés szerinti tényleges értékesítési hely alapján Közösségen belüli termékértékesítésnek lehetne minősíteni.

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

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

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

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

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

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

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

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

E – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről

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

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

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

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

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

tetben nem feltétlenül a nemzeti jog szerinti tulajdonátruházásról van szó.⁸ Ellenben eleget kell tennie annak, hogy a dolog felett ténylegesen úgy rendelkezzen, mintha a tulajdonosa lenne. Ezek a megállapítások megfelelően vonatkoznak a Közösségen belüli termékbeszerzés fogalom-meghatározására is.

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

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

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

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

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

62. A fuvarozás megrendelésének szempontjára mindenesetre kivételesen nem lehet hivatkozni, ha az árut a lánc első értékesítője (jelen ügyben: a K GmbH előértékesítője

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

Hollandiában, illetve Olaszországban) saját maga fuvarozza, illetve az ő megbízásából szállítják. Kézenfekvő, hogy az értékesítő/eladó nem lehet egyidejűleg az átvevő is. Az első értékesítő a fuvarozás megrendelésével nem is szerez (új) tulajdonosi jogosítványokat, hanem csak a már meglévő jogosítványait gyakorolja.

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

64. Csak az első értékesítő tudja ugyanis – már csak az általa megrendelt fuvarozás alapján is –, hogy adómentes Közösségen belüli termékértékesítésről van szó. Ezért nem számláz ki erre hivatkozással az átvevőjének (jelen ügyben a K GmbH) hozzáadottérték-adót, amiből ezen első átvevő számára a Közösségen belüli termékbeszerzés után szükségképpen adózási kötelezettség keletkezik. Ezzel szemben minden további termékértékesítési viszonyban gond nélkül kimutatható, és az előzetesen meg-

fizetett adó levonása útján figyelembe vehető a hozzáadottérték-adó.

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

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

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

VI – Véggövetkeztetések

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

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