Elszállítás határideje közösségen belüli ügyleteknél

C-84/09. sz. ügy

X

kontra

Skatteverket

(a Regeringsrätten [Svédország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„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 előtti, azonnali használatbavétele a termékbeszerzés helye szerinti tagállamban vagy más tagállamban – A rendeltetési helyre történő termékszállítás megkezdésének határideje – A szállítás maximális időtartama – A közlekedési eszköz adóztatási szempontból történő újnak minősülésére irányadó időpont”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok*

(2006/112 tanácsi irányelv, 2. cikk, (1) bekezdés, b) pont, ii. alpont, 20. cikk, (1) bekezdés, és 138. cikk, (1) bekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó átmeneti szabályok*

(2006/112 tanácsi irányelv, 2. cikk, (2) bekezdés, b) pont)

1. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 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 határidő betartásától, amelyen belül a termék elszállításának az értékesítés helye szerinti tagállamból a rendeltetési hely szerinti tagállamba meg kell kezdődnie vagy be kell fejeződnie. Mégis ahhoz, hogy e minősítést el lehessen végezni, és meg lehessen határozni a termékbeszerzés helyét, meg kell állapítani, hogy van-e időbeli és tárgyi összefüggés a termék értékesítése és elszállítása között, valamint folyamatos-e az ügylet lebonyolítása.

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. E tekintetben azon szempontok között, amelyeknek bizonyos jelentőségük lehet, szerepel a termék szállításának időtartama mellett különösen a nyilvántartásba vétel és a rendszerinti használat helye, a vevő lakóhelye, vagy az, hogy a vevő kötődik-e, vagy sem az értékesítés helye szerinti tagállamhoz vagy a másik tagállamhoz. A vitorlás hajó magánszemély általi beszerzése esetén jelentősnek bizonyulhat a lobogó szerinti tagállam, valamint az a hely, ahol a vitorlás hajó rendszerint állomásozik vagy horgonyoz, illetve ahol azt a téli időszakban tárolják.

Azonban a Közösségen belüli termékbeszerzés keretében nem követelhető meg, 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. Azt kell 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.

(vö. 33., 45–46., 48., 50–51. pont és a rendelkező rész 1. pontja)

2. Annak megítélése során, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés tárgyát képező közlekedési eszköz újnak minősül-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 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, vagyis amikor a tulajdonosként való rendelkezés joga e vagyontárgy felett az eladóról a vevőre száll.

(vö. 55., 57. pont és a rendelkező rész 2. pontja)

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 előtti, azonnali használatbavétele a termékbeszerzés helye szerinti tagállamban vagy más tagállamban – A rendeltetési helyre történő termékszállítás megkezdésének határideje – A szállítás maximális időtartama – A közlekedési eszköz adóztatási szempontból történő újnak minősülésére irányadó időpont”

A C-84/09. sz. ügyben,

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

X

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

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

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett 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 minőségben,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és B. Klein, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou és P. Dejmek, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2010. május 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 2. cikkének, 20. cikke (1) bekezdésének és 138. cikke (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) preambulumbekezdése szerint:

„Ezen átmeneti időszak során […] bizonyos Közösségen belüli […] 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.”

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 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 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 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;

[…]”

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 vevőt nem vették HÉA-alanyként nyilvántartásba.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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. Vagylagosan 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 végső, svédországi rendeltetési helyére.

17 A tervezett ügylet adóvonzatának tisztázása érdekében X előzetes állásfoglalást kért a Skatterättsnämndentől abban a kérdésben, hogy a beszerezés 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 előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

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

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

3) Az 1. és 2. kérdésre adott választ befolyásolja-e, ha a megszerzett termék új közlekedési eszköz, és a termék magánszemély vevője a közlekedési eszközt 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 [2006/112] irányelv 2. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első három kérdésről

21 A kérdést előterjesztő bíróság első 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 Elöljáróban 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 egyrészről a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés indulási helye szerinti tagállamban való mentesítésből áll, amelyet kiegészít az előzetesen megfizetett HÉA levonásához vagy visszatérítéséhez való jog e tagállamban, másrészről 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 preambulumbekezdésének szövegével egyező – (11) preambulumbekezdéséből 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 főtanácsnok indítványának 34. pontjában kifejtette, az uniós jogalkotó a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának ii. alpontja alapján az új közlekedési eszközök esetében – különösen e termékek nagy értéke és könnyű szállíthatósága miatt – nemcsak az adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek általi beszerzést 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 elő 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 bírjanak (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 fejeződnie 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 fejeződnie, lehetőséget 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 fejeződnie. 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 e 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 e 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 követett 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 HÉA 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 – HÉA 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-rendszerről 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 megerősíti, 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 vevők számára, hogy megkerüljék azt a célt, hogy az adóbevétel ahhoz a tagállamhoz kerüljön, 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 HÉÁ-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 főtanácsnok indítványának 38. pontjában is kifejtette, azon szempontok között, amelyeknek bizonyos jelentőségük lehet, szerepel a szóban forgó termék szállításának időtartama mellett különösen a nyilvántartásba vétel és a rendszerinti használat helye, a vevő lakóhelye, vagy az, hogy a vevő kötődik-e, vagy sem az értékesítés helye szerinti tagállamhoz vagy a másik tagállamhoz.

46 Vitorlás hajó magánszemély általi – alapügyben is tervezett – beszerzése esetén jelentősnek 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 követelhető 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 egyrészről ilyen szigorú feltételek megkövetelése lehetővé tenné a vevő számára, hogy megválassza, hogy mely tagállamban kerüljön sor a szóban forgó új közlekedési eszköz adóztatására, ami ellentmondana a 2006/112 irányelv céljának. Másrészről, 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 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.

A negyedik kérdésről

52 A negyedik kérdésével az előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy 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.

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 e 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 e 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 megítélése során, 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 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.

A költségekről

58 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:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 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.