Termékértékesítés és utómunkálatok teljesítési helye

teljesítés helye

bérmunka

közösségen belüli termékértékesítés

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2014. október 2.(*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hatodik héairányelv – 8. cikk, (1) bekezdés, a) pont – Termékértékesítés helyének meghatározása – A vevő székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett eladó – A termék feldolgozása a vevő székhelye szerinti tagállamban”

A C-446/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d’État (Franciaország) a Bírósághoz 2013. augusztus 7-én érkezett, 2013. július 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Fonderie 2A**

és

a **Ministre de l’Économie et des Finances**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, K. Lenaerts (előadó), a Bíróság elnökhelyettese, J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

figyelembe véve az írásbeli eljárást és a 2014. május 7-i tárgyalást követően,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Fonderie 2A képviseletében D. Le Prado avocat,

– a francia kormány képviseletében D. Colas és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében I. Bakopoulos és M. Skorila, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2014. július 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Fonderie 2A – olaszországi székhellyel rendelkező társaság – és a ministre de l'Économie et des Finances (gazdasági és pénzügyminiszter) között azon hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) visszatérítése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelyet e társaság Franciaországban fizetett meg 2001-ben az e tagállamban elvégzett munkálatok után.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mindazonáltal, figyelemmel arra a tényre, hogy az alapügyben szóban forgó héát 2001-ben fizették meg, a releváns rendelkezések a hatodik irányelv rendelkezései.

4 A hatodik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A [héa] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[…]”

5 Az említett irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a „termékértékesítés” fogalmát a következőképpen határozza meg:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.”

6 A hatodik irányelvnek az adóköteles tevékenység helyét meghatározó 8. cikke (1) bekezdése a) pontja úgy rendelkezik, hogy abban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár az átvevő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el: a termékértékesítés helye az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában található.

7 A hatodik irányelv 28a. cikke, amely a tagállamok közötti kereskedelem adózása átmeneti rendszerének hatályát határozza meg, előírja:

„(1) A következők szintén [héa] alá tartoznak:

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, […]

[…]

(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 [helyesen: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan ingó vagyon felett, amelyet az eladó vagy a vevő, vagy a nevükben más személy a vevő részére olyan tagállamba feladott vagy szállított, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a terméket feladták vagy szállították].

[…]

(5) A következőket ellenérték fejében értékesített termékekként kell kezelni:

b) az adóalany vállalkozásából származó termékek szállítása egy másik tagállamba.

A következőket egy másik tagállamba átszállítottnak kell tekinteni: bármely tárgyi eszköz szállítása vagy feladása az adóalany vagy annak nevében eljáró személy által a 3. cikkben meghatározott területről, de a Közösségen belül, vállalkozása céljaira, kivéve a következő ügyletek egyikének céljára:

[…]

– az adóalany részére nyújtott szolgáltatás, amely magában foglalja a termékeken fizikailag azon tagállamban végzett munkát, amelyben a termékek feladása, illetve szállítása lezárul, feltéve hogy miután munkát végeztek a termékeken, azok visszajutnak a tagállamba azon adóalanyhoz, ahonnan eredetileg feladásra, illetve szállításra kerültek.

[…]

(6) A Közösségen belüli, ellenszolgáltatás fejében végzett termékbeszerzés magában foglalja az adóalanynak a vállalkozása céljaira az általa vagy nevében eljáró személy által feladott vagy szállított termékek használatát, ha a feladás vagy szállítás egy másik tagállamból történik, mint amely területén belül a termékeket az (1) bekezdésben meghatározottak szerint előállították, kivonták, feldolgozták, megvásárolták, beszerezték, vagy ahol az adóalany e termékeket vállalkozása keretében behozta e másik tagállamba.

[…]”

8 Ezen irányelvnek az „adólevonási jog” címet viselő 28f. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 17. cikk (2), (3) és (4) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

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

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

[…]

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

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[…]

(4) A (3) bekezdésben említett [héa]-visszatérítés a következő személyeket illeti meg:

– adóalanyok, akik nem belföldön, hanem egy másik tagállamban telepedtek le a [héairányelvnek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi] irányelvben [HL 1979. L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.; a továbbiakban: nyolcadik irányelv] megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően,

[…]«

[…]”

A nyolcadik irányelv

9 A nyolcadik irányelv 1. cikke értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: a [hatodik] irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében szereplő olyan személy, aki a 7. cikk (1) bekezdése első albekezdésének első és második mondatában említett időszak alatt azon országban sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, vagy ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában sem állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezett, és aki ugyanezen idő alatt nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyet belföldön végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni […]”.

10 Ezen irányelv 2. cikke előírja:

„Valamennyi tagállam az ország területén nem honos, de más tagállamban honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatéríti a minden olyan szolgáltatás vagy ingóság tekintetében felszámított [héát], amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a [hatodik] irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre, és az 1. cikk b) pontjában említett szolgáltatásokra használják fel.”

A francia jog

11 A code général des impôts-nak (általános adókódex) az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: CGI) 256. cikke előírja:

„I. A [héa] hatálya alá tartozik az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

II. Termékértékesítésnek minősül a birtokba vehető ingó dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

[…]”

12 A CGI 258. cikke a következőképpen rendelkezik:

„I. „Úgy kell tekinteni, hogy a birtokba vehető ingó dolog esetén a termékértékesítés teljesítésének helye Franciaország, amennyiben a termék Franciaországban található:

a) A terméknek az eladó, a megrendelő, vagy a képviseletükben eljáró személy általi, a megrendelő részére történő feladásának vagy fuvarozásának időpontjában;

b) Az eladó vagy a képviseletében eljáró személy által elvégzett összeszereléskor vagy üzembe helyezéskor;

c) Amikor a terméket a megrendelő rendelkezésére bocsátják, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák el;

[…]”

13 A CGI 271. cikke és a CGI II. mellékletének 242–0 M cikke a nyolcadik irányelv 1. és 2. cikkét ülteti át.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14 Az alapügy felperese 2001-ben Olaszországban gyártott fém alkatrészeket, amelyeket a franciaországi székhelyű Atral társaság (a továbbiakban: Atral) részére értékesített.

15 A fém alkatrészeknek az Atralhoz történő szállítását megelőzően az alapügy felperese azokat saját nevében egy másik francia társasághoz, a Saunier-Plumaz-hoz küldte, hogy azokon utóbbi utómegmunkálást, nevezetesen festést végezzen, majd azokat újra feladja közvetlenül a végső vevő számára.

16 A szóban forgó alkatrészeknek a Fonderie 2A által az Atral felé kiszámlázott eladási ára magában foglalta ezen utómegmunkálás árát is. Ugyanezen utómegmunkálást a szolgáltató, nevezetesen a Saunier-Plumaz kiszámlázta a Fonderie 2A-nak, olyan összegben, amely az e megmunkálást terhelő héát is tartalmazta.

17 A Fonderie 2A a nyolcadik irányelvet átültető nemzeti rendelkezések alapján a francia adóhatóságtól az ily módon általa megfizetett héa visszatérítését kérte.

18 E kérelmet azon indokkal utasították el, hogy a hatodik irányelvet átültető nemzeti rendelkezések értelmében a termékértékesítés helye Franciaországban volt.

19 A Fonderie 2A keresetet nyújtott be ezen elutasítással szemben a tribunal administratif de Paris-hoz (párizsi közigazgatási bíróság), amely 2008. július 3-i ítéletével elutasította ezt a keresetet. Mivel 2010. október 21-i ítéletével a cour administrative d'appel de Paris (párizsi fellebbviteli közigazgatási bíróság) a benyújtott fellebbezést is elutasította, az alapügy felperese felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Conseil d'Etat-hoz (államtanács).

20 E felülvizsgálati kérelemben az alapügy felperese arra hivatkozik, hogy a CGI-nek a hatodik irányelv francia jogba történő átültetése biztosításának céljából elfogadott rendelkezéseit a cour administrative d'appel de Paris tévesen értelmezte. Azt állítja, hogy Olaszországból kiindulva végzett Közösségen belüli termékértékesítést, és nem hajtott végre adóköteles ügyletet Franciaországban. Következésképpen a vevőt terheli az ezen, Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő héa.

21 E körülményekre tekintettel a Conseil d'État felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„A hatodik irányelvnek a Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helye meghatározását lehetővé tévő rendelkezései alapján az olyan termékértékesítést, amelyet valamely társaság az Európai Unió másik országában letelepedett ügyfél részére teljesít azt követően, hogy a terméket az eladó megbízásából egy másik társaság az ügyfél székhelye szerinti országban található telephelyén feldolgozta, az eladó székhelye és a végső címzett székhelye szerinti országok közötti beszerzésnek kell tekinteni, vagy pedig – a feldolgozás telephelye alapján – a címzett székhelye szerinti országban teljesített termékértékesítésnek?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Előzetes észrevételek

22 A nyolcadik irányelv 1. és 2. cikkének együttes értelmezéséből az következik, hogy valamely termék – az alapügy felperesének helyzetében található – eladójának csak akkor van joga az e terméket terhelő, valamely más tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtó számára megfizetett héa visszatérítéséhez, ha ezen eladó semmiféle termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást nem végzett ez utóbbi tagállamban. Ha ugyanis valamely, az alapügy felperesének helyzetében lévő eladó ugyanezen tagállamban végzett termékértékesítést, a héasemlegesség elve nem követeli meg a szolgáltatónak fizetett héa visszatérítését, tekintettel arra, hogy a szóban forgó eladónak, mivel az említett szolgáltató által nyújtott szolgáltatásokat ezen eladó adózott ügyletei szükségleteihez használták fel, joga van a héa levonásához a hatodik irányelv 28f. cikkének 1. pontjából következő változata szerinti 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében.

23 A kérdést előterjesztő bíróság így azt szeretné meghatározni, hogy valamely, az alapügy felperesének helyzetében lévő eladó által egy másik tagállamban letelepedett vevő számára végzett termékértékesítés az ezen utóbbi tagállamban történő termékértékesítésnek minősül-e, amennyiben a szóban forgó eladó utómegmunkálás elvégzésével bíz meg egy, ugyanezen tagállamban letelepedett szolgáltatót azt megelőzően, hogy az említett termékeket feladta volna az említett vevő számára.

24 Még ha a feltett kérdés általánosságban a hatodik irányelv azon rendelkezéseire vonatkozik is, amelyek lehetővé teszik valamely Közösségen belüli termékértékesítés helyének meghatározását, meg kell állapítani, hogy a kérdés ezen irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezésére irányul. Az ítélkezési gyakorlatból ugyanis az következik, hogy ezen, valamely termékértékesítés helyének meghatározását lehetővé tévő rendelkezés nem tesz különbséget a „Közösségen belüli” és a „belföldi” termékértékesítés között (lásd EMAG Handel Eder ítélet, C-245/04, EU:C:2006:232, 46. pont).

25 Következésképpen, amint azt a főtanácsnok is megállapítja indítványának 52. pontjában, azon termékértékesítés helyét, amelynek lényege az alapügyben szóban forgó fém alkatrészeknek az Atral részére a Fonderie 2A általi értékesítése, az említett 8. cikk (1) bekezdésének a) pontjára figyelemmel kell meghatározni, és a hatodik irányelv 28a. cikke (5) bekezdésének b) pontja és (6) bekezdésének értelmében vett „szállítás” vagy „használat” nem bír jelentőséggel e tekintetben, ily módon nem szükséges ez utóbbi rendelkezések értelmezése az előterjesztett kérdés megválaszolásához.

26 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy egy termék valamely tagállamban letelepedett társaság általi, valamely más tagállamban letelepedett vevő számára történő értékesítésének helyét, amely terméken az eladó valamely, ebben a másik tagállamban letelepedett szolgáltatóval utómegmunkálást végeztet azt megelőzően, hogy e szolgáltatóval feladatná e terméket a vevő számára, úgy kell tekinteni, mint amely az eladó székhelye szerinti tagállamban található, vagy éppen ellenkezőleg, a vevő székhelye szerinti tagállamban található.

A Bíróság válasza

27 E tekintetben először is a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfogalmazására kell emlékeztetni, amelynek értelmében a termékértékesítés helye „az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában található”. Márpedig e rendelkezés szó szerinti értelmezése nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy egy olyan értékesítés helye, mint amilyen az alapügy felperese és a vevő között történt, az eladó székhelye szerinti tagállamban található. Az érintett termékeket ugyanis először feladták egy másik tagállamban letelepedett szolgáltató számára, és ez utóbbi, miután elvégezte az utómegunkálást, feladta azokat az ez utóbbi tagállamban letelepedett vevő számára. Azok a termékek tehát, amelyek kizárólagosan képezik az eladó és a vevő között létrejött szerződés tárgyát, nevezetesen a késztermékek, „a feladás vagy az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában” a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében már az ez utóbbi székhelye szerinti tagállamban volt található.

28 Másodsorban, e szó szerinti értelmezést az említett rendelkezés általános szerkezete is alátámasztja. A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti „termékértékesítés” helyét, tehát azt a helyet, ahol a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése történik, a hatodik irányelv 8. cikkének (1) bekezdésében lefektetett szabályok alkalmazásával kell meghatározni. Márpedig valamely, az alapügy felperesének helyzetében lévő eladó, amikor a termékeket egy utómegmunkálással megbízott szolgáltató számára feladja, nem ruházza át a vevőre az érintett termékek tulajdonjogát. Az ilyen feladás kizárólag arra irányul, hogy az érintett termékeket az eladó szerződéses kötelezettségeinek megfelelővé tegye, hogy később ezeket tovább lehessen küldeni a vevő számára.

29 E tekintetben még arra kell emlékeztetni, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja kellő időbeli és tárgyi összefüggés fennállását követeli meg a szóban forgó termékértékesítés és ezek feladása között, valamint megköveteli az ügylet lebonyolításának folyamatosságát (lásd: X- ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 33. pont).

30 Márpedig nem áll fenn ilyen összefüggés és ilyen folyamatosság, amennyiben a termékeknek az eladó általi feladása a szolgáltató részére a vevő részére történő értékesítésüket megelőzően a célból való feldolgozásukra irányul, hogy ezeket az eladó és a vevő közötti szerződéses kötelezettségeknek megfelelővé tegyék. E körülményekre figyelemmel a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett termékértékesítés helye az a hely, ahol a két fél közötti szerződéses kötelezettségeknek megfelelővé tett termékek találhatók.

31 Végül, ezen értelmezés megfelel a hatodik irányelv azon, az adóköteles ügyletek helyének meghatározására vonatkozó rendelkezéseinek, amelyek a kettős adóztatás, illetve az adóztatás elmaradásának elkerülésére irányulnak (lásd ebben az értelemben a hatodik irányelv 9. cikke vonatkozásában: ADV Allround ítélet, C-218/10, EU:C:2012:35, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezen értelmezés ugyanis – amint arra a főtanácsnok is rámutat indítványának 42. pontjában – lehetővé teszi valamely termékértékesítés helyének megállapítását, amely hely önmaga meghatározza azon tagállamot, amelyet megillet az ezen ügyletet terhelő héa.

32 E körülményekre figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy termék valamely tagállamban letelepedett társaság általi, valamely más tagállamban letelepedett vevő számára történő értékesítésének helyét, amely terméken az eladó valamely, ebben a másik tagállamban letelepedett szolgáltatóval e terméket az értékesítésre alkalmassá tévő

utómegmunkálást végeztet azt megelőzően, hogy e szolgáltatóval feladatná e terméket a vevő számára, úgy kell tekinteni, mint amely ez utóbbi székhelye szerinti tagállamban található.

A költségekről

33 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:

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy termék valamely tagállamban letelepedett társaság általi, valamely más tagállamban letelepedett vevő számára történő értékesítésének helyét, amely terméken az eladó valamely, ebben a másik tagállamban letelepedett szolgáltatóval e terméket az értékesítésre alkalmassá tévő utómegmunkálást végeztet azt megelőzően, hogy e szolgáltatóval feladatná e terméket a vevő számára, úgy kell tekinteni, mint amely ez utóbbi székhelye szerinti tagállamban található.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: francia.