

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. január 13.¹

1. A holland Hoge Raad der Nederlanden (fellebbviteli bíróság) a hozzáadottérték-adóról szóló hatodik irányelv² (a továbbiakban: hatodik irányelv) 28b. cikke E. része (3) bekezdésének értelmezésével kapcsolatosan két kérdést terjesztett a Bíróság elé.

2. A holland bíróság előtti eljárás tárgya olyan közvetítői szolgáltatás teljesítési helyének megállapítása, amely során jachtok adásvételével hivatásszerűen foglalkozó közvetítő hollandiai lakóhellyel rendelkező vevők nevében közreműködött két Franciaországban található jacht adásvételében.

3. A Hoge Raad arra a kérdésre keres választ, hogy az említett szabály alkalmazandó-e abban az esetben, amikor a Közösségen belüli termékbeszerzés során egy közvetítő olyan magánszemély javára közvetít ügyletet, aki nem tartozik a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) hatálya alá. Ameny-

nyiben a fenti kérdésre igenlő a válasz, a Hoge Raad azt kérdezi, hogy hol van az adókötelezettséget keletkeztető ügylet teljesítési helye.

I — A közösségi jogi háttér

4. A hatodik irányelv alapján adóköteles a belföldön, ellenszolgáltatás fejében, önállóan teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás³ (a 2. cikk (1) bekezdése és a 4. cikk (1) és (2) bekezdése).

5. Termékértékesítés esetén az adókötelezettséget keletkeztető ügylet ott teljesül, ahol a terméket átadják, kivéve, ha a termék feladása vagy elfuvarozása szükséges; ebben

1 — Eredeti nyelv: spanyol.

2 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolása — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egy-séges adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.). A 28b. cikket a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv vezette be.

3 — A „szolgáltatásnyújtás” olyan átfogó fogalom, amelybe beletartozik minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek (a hatodik irányelv 6. cikke).

az esetben a teljesítés helye abban a tagállamban lesz, ahol a termék az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában található (a 8. cikk (1) bekezdése).⁴

kezés vonatkozik az adott szolgáltatások körében eljáró közvetítőkre is (a 9. cikk (2) bekezdése e) pontjának utolsó francia bekezdése).⁶

6. A szolgáltatásokat illetően az adókötelezettséget keletkeztető ügylet teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó fél gazdasági tevékenységének székhelye található, vagy pedig az, ahol olyan állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja. Ezek hiányában lakóhelyét vagy szokásos tartózkodási helyét veszik figyelembe (a 9. cikk (1) bekezdése).

8. A 91/680 irányelv egy új, XVIa. címet illesztett a hatodik irányelvbe „Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan” címmel, melynek célja, hogy miután 1993. január 1-jétől a belső határokon megszűntek a fiskális ellenőrzések, a közös HÉA-rendszerben megkönnyítse a belső kereskedelem végleges adózási rendszerébe történő átmenetet.⁷

7. Ugyanakkor azon szolgáltatások⁵ esetében, amelyeket nem a szolgáltatást nyújtó fél — akár Közösségen belüli, akár azon kívüli — országában letelepedett személyeknek nyújtanak, a szabály megváltozik, és az adókötelezettséget keletkeztető ügylet teljesítési helyét a szolgáltatás címzettje alapján határozzák meg. Ezekben az esetekben a kapcsolódási pont a szolgáltatás címzettje gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye, illetve lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye (a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja). Ugyanez a rendelkezés

9. Ezen átmeneti rendszernek megfelelően a HÉA hatálya alá tartoznak a „Közösségen belüli termékbeszerzések” ellenszolgáltatás fejében az országban 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 (a 28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának első mondata).

10. A fent említett adókötelezettséget keletkeztető ügylet meghatározása a következő: a tulajdonosként történő rendelkezési jog

⁴ — Szintén külön szabály vonatkozik azokra a termékekre, amelyek felállítása vagy összeszerelése szükséges; ebben az esetben a teljesítés helye a felállítás vagy összeszerelés helye (a 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának vége).

⁵ — Szerzői jogok és iparjogvédelmi jogok átruházása és engedélyezése; reklámszolgáltatások; szabadfoglalkozású személyek, például mérnökök, ügyvédek, könyvelők által nyújtott szolgáltatások; adatfeldolgozás, információszolgáltatás; banki, pénzügyi és biztosítási ügyletek; humán erőforrás szolgáltatása; végül a fenti szakmai tevékenységek és jogosultságok gyakorlásának teljes vagy részleges tilalma.

⁶ — A hatodik irányelv 9. cikkét a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a Wet op de Omzetbelasting 1968 (a továbbiakban: Wet OB 1968) 6. cikke ültette át a holland jogrendbe.

⁷ — Erre a célra utal a 91/680 irányelv harmadik, nyolcadik és kilencedik preambulumbekkezdése.

megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyoni felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket az indulás helye szerintől eltérő tagállamban (a 28a. cikk (3) bekezdésének első mondata).

11. A fenti ügyletek után, csakúgy, mint a termékértékesítések után, a termék érkezési helyén kell megfizetni az adót (a 28b. cikk A. és B. része).

12. A 28b. cikk C. része módosítja a Közösségen belüli termékszállítással kapcsolatos szolgáltatásokra vonatkozó feltételt, amely szolgáltatások esetében az indulási hely minősül a teljesítés helyének. E rendelkezés E. része alapján ugyanez a szabály érvényesül a termékszállítással kapcsolatos közvetítői tevékenység tekintetében. Termékek szállítását kiegészítő szolgáltatás közvetítése esetén a teljesítés helye a kiegészítő tevékenység teljesítési helye. Ugyanakkor mindkét esetben, ha a közvetítői szolgáltatás kedvezményezettjét egy másik tagállam látta el hozzáadottértékadó-azonosító számmal, és ebben a minőségében is jár el, ez utóbbi tagállamban teljesül az adókötelezettséget keletkeztető ügylet ((1) és (2) bekezdés).

13. A fent hivatkozott cikk (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Eltérve a 9. cikk (1) bekezdésétől, a más személyek nevében és érdekében eljáró közvetítők által teljesített szolgáltatás nyújtá-

sának helye, amennyiben az ilyen szolgáltatások nem az (1) vagy a (2) bekezdésben vagy a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontjában említett ügyletek részét képezik, az a hely, ahol az említett ügyleteket végrehajtják.

Amennyiben a megrendelőt, akinek részére a közvetítő a szolgáltatást teljesíti, a hozzáadottértékadó szempontjából nem azon tagállam területén belül tartják nyilván, ahol az említett ügyleteket végrehajtják, a közvetítő által teljesített szolgáltatás nyújtásának helyét azon tagállam területén belülinek kell tekintetni, amely a megrendelőt azon hozzáadottértékadó-azonosító számmal ellátta, amelynek keretében a szolgáltatást részére a közvetítő teljesítette.”⁸

II — A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14. A Hollandiában lakóhellyel rendelkező D. Lipjes hivatászerűen foglalkozik kirándulóhajók vételével és eladásával kapcsolatos közvetítői tevékenységgel, Dutch Yachting Services néven.

⁸ — A Wet OB 1968 6a. cikke az 1992. december 24-i törvény változatában (Staatsblad 1992., 713. o.) ültette át a hatodik irányelv 28b. cikkének E. részét a holland jogba.

15. D. Lipjes 1996. május 1-je és 1997. december 31-e között közreműködött két, Franciaországban (Dunkerque-ben és Ajac-ióban) található jacht⁹ vételénél, hollandiai lakóhellyel rendelkező magánszemély vevők javára. Az eladó mindkét esetben Franciaországban lakóhellyel rendelkező magánszemély volt, és D. Lipjes egyik fent említett tagállamban sem vallotta be, illetve fizette meg az ezekre a közvetítői ügyletekre vonatkozó HÉA-t.

16. A holland adóhatóság (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) a felszámított közvetítői díjat utólag a HÉA alá vont, mivel az adóhatóság szerint a szolgáltatásokat holland területen teljesítették.

17. Miután az adóhatóság elutasította a határozat elleni közigazgatási panaszát, D. Lipjes a Gerechtshof te 's-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság) előtt megtámadta az utólagos adómegállapítást azon az alapon, hogy a szolgáltatást Franciaország területén nyújtotta; a fenti bíróság — arra a helyre tekintettel, ahol a jachtok az eladás napján voltak — helyt adott D. Lipjes kérelmének.

18. A Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkárság) a fenti határozat megsemmisítését kérte, azzal érvelve, hogy a hatodik irányelv 28. cikk E. része (3) bekezdésének első mondata kizárólag olyan közvetítői ügyletekre vonatkozik, amelyek adóalanyok tevékenységét segítik elő, mint ahogy az az irányelv 4. cikkéből kiderül. Ennek megfelelően, a D. Lipjes által nyújtott szolgáltatás teljesítési helyét a 9. cikk (1) bekezdésében lefektetett általános szabály alapján kellene megállapítani, mivel a szolgáltatást Hollandiában teljesítette.

19. A Hoge Raad rámutat arra, hogy az említett rendelkezés nem tesz különbséget az ügyletek (eltekintve a felsorolt kivételektől) vagy azon személy alapján, akinek a javára a közvetítés történik; így minden közvetítő által nyújtott szolgáltatásra (kivéve azokat, amelyeket e cikk kifejezetten megjelöl) az alapügylet végrehajtásának helyén érvényes szabály vonatkozik, függetlenül a szolgáltatás címzettjének minőségétől. Ugyanakkor a Hoge Raad hozzáteszi, hogy a hatodik irányelv XVIa. címe és 28. cikke E. része (3) bekezdése rendszerének fényében a fenti értelmezés megkérdőjelezhető.

20. A Hoge Raad úgy ítélte meg, hogy a közösségi ítélkezési gyakorlat nem nyújt megfelelő választ a kétségek elosztatásához, és úgy döntött, hogy felfüggeszti eljárását, és

9 — A Hoge Raad által nyújtott tájékoztatás szerint a jachtok nem minősültek a 28a. cikk (2) bekezdése szerint „új szállítóeszköznek”, amelyek ugyanezen cikk (1) bekezdésének b) pontja alapján adókötelesek.

az EK 234. cikk alapján a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1. A hatodik irányelv 28b. cikk E. részének (3) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy ez a rendelkezés csak azokra a közvetítői szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket az irányelv értelmében adóalany részére vagy az irányelv 28a. cikke értelmében nem adóalany jogi személy részére nyújtanak?

2. Nemleges válasz esetén úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 28b. cikke E. része (3) bekezdésének első mondatát, hogy ez a rendelkezés két magánszemély között materiális javak vétele vagy eladása esetén a közvetítés helyét az ügylet helyéhez kívánja kapcsolni, mintha ez az ügylet a hatodik irányelv 8. cikke értelmében vett adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatás volna?”

III — A Bíróság előtti eljárás

21. A Bizottság, a holland kormány és a portugál kormány írásbeli észrevételeket terjesztettek elő a Bírósághoz a Bíróság alapokmányának 20. cikkében előírt határidőn belül.

22. Mivel egyik érdekelt sem kért szóbeli meghallgatást, a Bíróság az eljárási szabályzat 104. cikkének (4) bekezdése alapján úgy határozott, hogy nem tart tárgyalást.

IV — Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata

A — Az adókötelezettséget keletkeztető ügylet teljesítési helye közvetítői szolgáltatás esetében

23. A közvetítő szolgáltatások teljesítési helye általában a szolgáltatást nyújtó fél gazdasági tevékenységének székhelye, vagy adott esetben az az állandó telephelye, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja.¹⁰ Mint azt korábban említettem, ezek hiányában lakóhelyét vagy szokásos tartózkodási helyét veszik figyelembe. Ez a szabály a „származási hely szerinti adózás” elvét tükrözi, és lehetővé teszi az adókötelezettséget keletkeztető ügylet földrajzi behatárolását, valamint az alkalmazandó nemzeti jog azonosítását.¹¹

10 — A Bíróság a 168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítéletében (EBHT 1985., 2251. o.) rámutatott, hogy a gazdasági tevékenység központja az elsődleges kapcsolódási pont oly módon, hogy más székhely vagy telephely, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtó fél a szolgáltatást nyújtja, csak akkor vehető figyelembe, ha a helyhez való kapcsolódás fiskális szempontból nem vezet racionális megoldáshoz vagy egy másik tagállammal való konfliktushoz (17. pont). A Bíróság hasonlóképpen határozott a C-190/95. sz. ARO Lease-ügyben 1997. július 17-én hozott ítéletének (EBHT 1997., I-4383. o.) 15. pontjában, és a C-390/96. sz. Lease Plan-ügyben 1998. május 7-én hozott ítéletének (EBHT 1998., I-2553. o.) 24. pontjában.

11 — Pérez Herrero, L. M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S. L., első kiadás, Barcelona, 1997., 132. o.

24. A 9. cikk (2) bekezdésének e) pontjában említett, más országban letelepedett személyeknek nyújtott közvetítői ügylet esetében a kapcsolódási pont nem a szolgáltatást nyújtó, hanem a kedvezményezett székhelye vagy lakóhelye.

25. A főszabály alól is van kivétel abban az esetben, amikor más személyek nevében és érdekében történő közösségi áruszállítás vagy azt kiegészítő szolgáltatás során közvetítenek; ekkor az adókötelezettséget keletkeztető ügyletet úgy kell tekinteni, mint amelyet az alapügylet helyén — azaz a szállítás kiindulási helyén, illetve a kiegészítő tevékenység elvégzésének helyén — teljesítettek. Ugyanakkor, ha a közvetítői szolgáltatás címzettjét egy másik tagállamban látták el hozzáadottértékadó-azonosító számmal, ez utóbbi tagállam területe lesz a kapcsolódási pont az adókötelezettséget keletkeztető ügylet teljesítési helyének meghatározásához.

26. Végezetül a tagállamok közötti termékereskedelem során nyújtott egyéb közvetítői tevékenységek esetében az adókötelezettséget keletkeztető ügylet teljesítési helyének megállapítására is ugyanez a kritérium vonatkozik: annak az ügyletnek a helyéről van szó, amelyben a közvetítő eljár — a már említett kivétellel, amikor a szolgáltatás megrendelőjét egy másik tagállamban látták el hozzáadottértékadó-azonosító számmal, és mint ilyen jár el.

27. Összegzőképpen, a közvetítői szolgáltatások után abban a tagállamban kell adót fizetni,

- 1) amelyben a szolgáltatást nyújtó fél letelepedett (a 9. cikk (1) bekezdésében megállapított főszabály);¹²
- 2) amelyben a címzett letelepedett (9. cikk (2) bekezdés e) pontjának utolsó előtti francia bekezdése);
- 3) amely az alapügylet végrehajtásának helye (a 28b. cikk E. rész (1), (2) és (3) bekezdésének első mondata); vagy
- 4) amelyben a címzettet azon hozzáadottértékadó-azonosító számmal látták el, amelynek keretében eljár (28b. cikk E. rész (1), (2) és (3) bekezdésének második mondata).

12 — Úgy tűnik, a Bizottság tévedett, mikor azt állította, hogy a 9. cikk (1) bekezdése nem alkalmazandó a közvetítői ügyletekre. Éppen ellenkezőleg: mint ahogy arra fent rámutattam, ez a rendelkezés a legfőbb kritérium. A 9. cikk (2) bekezdése e) pontjának utolsó francia bekezdése csak azokra a közvetítői tevékenységekre vonatkozik, amelyek meghatározott szolgáltatásokkal kapcsolatosak, és amelyek megrendelője egy másik tagállamban található. A 28b. cikk E. része csak a Közösségen belüli termékértékesítéseket és termékszállításokat érinti. Minden egyéb közvetítői tevékenység a 9. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

28. Az alapügy tényállása — amely szerint a közvetítő két, Hollandiában lakóhellyel rendelkező magánszemély nevében történő két, Franciaországban található jacht megvásárlása során működött közre — kizárólag az első vagy a harmadik csoportba tartozhat.

B — A hatodik irányelv 28b. cikkének személyi hatálya

29. A két csoport közül a megfelelő kiválasztása érdekében meg kell határozni a 28b. cikk alkalmazásának körét; ebben a tekintetben három megoldás lehetséges, amelyek megfelelnek a jelen előzetes döntéshozatali eljárásba beavatkozó felek álláspontjának. Az első álláspont szerint a fent hivatkozott rendelkezés az általa felsoroltakon kívül az összes közvetítői szolgáltatást lefedi, függetlenül attól, hogy az alapügylet kedvezményezettje és eladója milyen minőségben jár el; ez a Bizottság álláspontja. A holland kormány véleménye szerint a fent hivatkozott cikk abban az esetben alkalmazható, ha a közvetítői szolgáltatást adóalany vagy nem adóalany jogi személy teljesíti. Végül a portugál kormány egy köztes álláspontot vall, mely szerint az említett norma magánszemélynek nyújtandó szolgáltatásokra alkalmazandó akkor, ha a Közösségen belüli termék-szállítást adóalany végzi.

30. Véleményem szerint az első a helyes válasz.

31. A 91/680 irányelvvel beillesztett cikkek teleologikus értelmezése alátámasztja ezt a megállapítást.

32. A jelen ügyben vitatott rendelkezés célja, hogy elősegítse a belső határokon történő fiskális ellenőrzés megszüntetését 1993. január 1-jétől, ugyanakkor mivel 1992. december 31-én a származás helyén történő adózás elvének¹³ bevezetéséhez szükséges feltételek nem teljesültek, átmeneti időszakot vezetett be, amely alatt továbbra is az érkezési helyen történő adózás szabálya érvényesült.¹⁴ A vámhatárok megszüntetésének megkönnyítése érdekében a szóban forgó rendelkezés eltörölt minden formális követelményt a határokon, és egy új, adókötelezettsé-

13 — Ez az alapelv nélkülözhetetlen ahhoz, hogy az importra vonatkozó adók megszüntetése és az adómentesítés biztosítása az export tekintetében semleges legyen, anélkül hogy érintenék annak a tagállamnak az adóbevételeihez való hozzájárulást, ahol a végső fogyasztás történik. Mindez kitűnik a 91/680 irányelv hetedik preambulumbekzdéséből — amely szerint „[...] a tagállamok közötti kereskedelem adózását a termékek és szolgáltatások származási tagállamában hatályos adózási elvére alapozzák, azon elv sérelme nélkül, amely szerint az adóalanyok közösségi kereskedelmét illetően a végső fogyasztási fázisban történő adókiutetésből származó adóbevételnek azon tagállamban kell képződnie, amelyben a végső fogyasztásra sor kerül” —, valamint az ehhez hozzávet, a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/ÉGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 4. cikkéből, amelynek célkitűzése a következő: „[...] a tagállamok közötti kereskedelembe a behozatal megadóztatásának eltörlése és a kivitel adómentessége úgy, hogy közben ezen adók [forgalmi adók] semlegessége az áruk vagy a szolgáltatások eredete tekintetében biztosított legyen.”

14 — A 91/680 irányelv kilencedik, tizedik és tizenegyedik preambulumbekzdései igazolják az átmeneti időszakot, és annak a szükségességét, hogy az átmeneti időszak alatt bizonyos ügyletek után az érkezési hely szerinti tagállamban kell adót fizetni.

get keletkeztető ügylet („Közösségen belüli termékbeszerzés”) meghatározásával minden fiskális kötelezettséget a belső ügyletekkel kapcsolatos fiskális kötelezettségekéhez hasonló helyzetbe hozott.

33. Más szóval az, hogy a fent hivatkozott, adókötelezettséget keletkeztető ügylet az átmeneti időszakban is adóköteles maradt, a tagállamok közötti termékkereskedelem tekintetében a származás helyén történő adózás elvétől történő eltérésnek számít.¹⁵ Ezen átmeneti eltérés megértéséhez figyelembe kell venni azt, hogy a — személyek gazdasági képességét közvetett módon tükröző — HÉA célja az, hogy a fogyasztói cselekményeket terhelje, és hogy ez a cél úgy valósul meg, hogy a vállalkozók vagy szakemberek ügyleteit adókötelessé teszi, amely terhet ők áthárítanak a végső fogyasztóra. Ennek eredményeképp a HÉA az adóalanyokra nézve „semleges”: kizárólag az utolsó láncszemként szereplő személyt terheli, azt, aki a terméket megkapja, vagy a szolgáltatást igénybe veszi. Ezen okokból kifolyólag a hatodik irányelv a terméket megkapó, illetve a szolgáltatást igénybe vevő személy minőségétől függetlenül határozza meg az adófizetési kötelezettséget keletkeztető eseményt.

34. Tehát ahhoz, hogy egy Közösségen belüli termékbeszerzés adókötelesnek minősüljön, az szükséges, hogy a vevő adóalany vagy nem

adóalany jogi személy legyen (28a. cikk (1) bekezdés a) pont). E szabályt az igazolja, hogy ha az adót a rendeltetési hely szerinti országban kell megfizetni, a semlegesség csak úgy biztosítható, hogy a fizetésre köteles személy átháríthatja vagy levonhatja az adót, hiszen adóalanyként a termékeket ténylegesen adóköteles tevékenysége során, és nem végső fogyasztóként használja. Ezen ok miatt a hatodik irányelv 28b. cikkének A. és B. részében foglalt vélelem szerint az adókötelezettséget keletkeztető ügylet az érkezés helye szerinti tagállamban teljesül, vagy abban a tagállamban, ahol a vevőt azon hozzáadottértékadó-azonosító számmal látták el, amelynek keretében eljár, valamint ahol levonhatja az általa megfizetett adót.¹⁶

35. A 91/680 irányelv által bevezett átmeneti rendszer másik alapeleme a tagállamok fiskális szuverenitásának a tiszteletben tartása. Minden tagállam teljesen önállóan határozhatja meg az adókötelezettséget keletkeztető ügyleteket, ugyanakkor adóztatási hatáskörük gyakorlása során együtt kell működniük oly módon, hogy bármely Közösségen belüli ügylet esetében, ahol az egyikük joghatósága véget ér, ott a másikuké elkezdődik. E követelmények szolgálnak magyarázatul arra, hogy amennyiben egy termékvásárlás esetén ott kell adót fizetni, ahol a terméket a vevő rendelkezésére bocsátják, a

¹⁶ — A 91/680 irányelv által módosított hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdésének d) pontja úgy rendelkezik, hogy az adóalany levonhatja a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján fizetendő hozzáadottérték-adót, ha a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel.

¹⁵ — Lásd fentebb Pérez Herrero, L. M., i. m. 48. o.

származás szerinti tagállamban teljesített kapcsolódó értékesítés — a kettős adóztatás elkerülése végett — adómentes lesz (28c. cikk, A. rész a) pont).¹⁷

ügyletekhez kapcsolódik, akkor ez utóbbiak végrehajtásának helye ((3) bekezdés)).

36. Ugyanakkor a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának megszövegezését tisztázó, fent hivatkozott megállapítások nem vonatkoznak a Közösségen belüli termékbeszerzést kiegészítő szolgáltatásokra, sem az ebből eredő, tagállamok közti áruforgalomra, és különösen nem vonatkoznak a közvetítői tevékenységre. Ezekben az esetekben nem ügyletek sorozatáról van szó, amelyek főszabály szerint a HÉA hatálya alá tartoznak, és a Közösség más-más tagállamában teljesülnek, továbbá amelyeket a tagállamoknak az adó semlegességének biztosítása és egymás fiskális szuverenitásának megőrzése érdekében össze kell hangolniuk, hanem olyan szakmai jellegű szolgáltatásról, amely önállóan kezdődik, és önállóan ér véget. E körülményeket figyelembe véve a más személyek nevében és érdekében, az Unión belüli termékbeszerzésben és termékszállításban történő eljárás teljesítési helye — a HÉA szempontjából — az alapügylet végrehajtási helye: szállítás során történő közvetítés esetén az indulás helye (28b. cikk, E. rész, (1) bekezdés); kiegészítő szolgáltatás során történő közvetítés esetében az a hely, ahol a kiegészítő tevékenységet ténylegesen elvégzik ((2) bekezdés); ha pedig a közvetítés más jellegű

37. Ugyanezen okból kifolyólag irreleváns, hogy az alapügylet adó tárgyát képezi-e, vagy hogy az magánszemélyek közötti ügylet-e. A közvetítés különálló ügylet, amely az alapügylettől függetlenül adózik; csak az adókötelezettséget keletkeztető ügylet helyének meghatározása érdekében kapcsolják őket össze bizonyos esetekben. Ennek megfelelően a rendelkezésben használt „ügylet” szó, nemcsak a HÉA hatálya alá tartozó ügyletekre vonatkozik, hanem minden olyan ügyletre, amelynek során az adóalany a 28b. cikk (1) és (2) bekezdésében, valamint a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontjában említett személyeken kívüli személyek nevében jár el. Írásbeli észrevételeiben a Bizottság kifejtette, hogy a nyelvészeti elemzés szükségtelen, mivel a hatodik irányelv ugyanazzal a fent hivatkozott kifejezéssel illeti a hatálya alá tartozó és a hatálya alá nem tartozó ügyleteket.

38. A hatodik irányelvnek a 91/680 irányelvvel módosított 21. cikke bizonyítja azt, hogy a közösségi jogalkotó nem követeli meg a közvetítői ügyletekkel kapcsolatban, hogy a címzett adóalany vagy nem adóalany jogi személy legyen. Az adófizetésre kötelezett személyek meghatározásával a hatodik irányelv megkülönbözteti a 28a. cikkben szereplő, Közösségen belüli, egyik tagállamból valamely másikba történő szállítással megvalósuló termékbeszerzéseket és a 28b. cikk C., D. és E. részében szereplő, a fenti ügyletek

17 — Ha az ügylet az indulás helye szerinti tagállamban is adóköteles lenne, a vevő kétszer fizetné meg ugyanazt az adót: egyszer mint az eladó által áthárított adót, másodszor pedig az érkezés helye szerinti tagállamban mint Közösségen belüli termékbeszerzés eredményezte adót.

hez kapcsolódóan nyújtott szolgáltatásokat. Az első esetben az adófizetésre kötelezett személy „bármely személy, aki adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzést teljesít” ((1) bekezdés, d) pont), azaz bármely adóalany vagy jogi személy vevő. A második esetben, a fentiekkel ellentétben, a szolgáltatás „megrendelője” — külön pontosítás nélkül — az adófizetésre kötelezett személy, a szolgáltatásba beleértve a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontjában említett szolgáltatásokat is, amelyeket — a felek által nem vitatottan — magánszemélyek részére teljesítenek.

zik, aki az alapügylet végrehajtási helyétől eltérő tagállamban adóköteles, az adókötelezettséget keletkeztető ügylet az első tagállam területén teljesült, ez azonban nem jelenti azt, hogy a hatodik irányelv 28b. cikke E. része (3) bekezdésének címzettjei csak a HÉA alanyai, hanem hogy ezen körülmények között a szolgáltatásteljesítés helyének a jelzett helyet kell tekinteni. Ha a kedvezményezett egy végső fogyasztó magánszemély, aki tehát nem adóazonosító szám keretében jár el, nincs helye a második feltevésnek, és az adókötelezettséget keletkeztető ügylet azon tevékenység helyén teljesül, amelyben a közvetítő eljár.

39. Az eddigi érvek fényében megállapítható, hogy a hatodik irányelv 28b. cikk E. részének (3) bekezdése a közvetítői szolgáltatásokra vonatkozik, függetlenül attól, hogy ki a címzett. A portugál kormány észrevételét (az írásbeli észrevétel 16. pontja) átfogalmazva megerősíthető, hogy a fent hivatkozott rendelkezés alkalmazása szempontjából az általam jelzett indokok alapján irreleváns mind az alapügylet vevőjének, mind annak a személynek a minősége, akinek az érdekében a harmadik személy eljár.

40. A fenti érveket a holland kormány észrevételei sem cáfolják. Ha a közvetítői tevékenységet olyan személy érdekében vég-

41. Az utolsó érv, melyet a holland kormány hozott fel álláspontjának védelmében, azon alapul, hogy a Hoge Raad kérelmére értelmezendő rendelkezésnek — a második bekezdés alapján — az a célja, hogy a szolgáltatások címzettje ne legyen arra kötelezve, hogy az általa megfizetett HÉA levonásának jogát az ügylet tényleges adóztatásának helye szerinti tagállamban gyakorolja, tekintettel arra, hogy a közvetítői tevékenység abban a tagállamban teljesült, ahol azzal a hozzáadottértékadó-azonosító számmal rendelkezik, amelynek keretében eljár. E kormány szerint a szóban forgó rendelkezés

kizárja azon magánszemélyeket, akik nem vonhatják le a megfizetett adót. Azonban ez az értelmezés figyelmen kívül hagyja, hogy a hatodik irányelv fent hivatkozott 28b. cikke E. része (3) bekezdésének második albekezdése bizonyos adóalany kedvezményezettek vonatkozásán külön rendelkezést tartalmaz, és nem zárja ki e rendelkezés első részének alkalmazását a közvetítői tevékenység „végső fogyasztójának” minősülő, képviselt személy tekintetében.

C — Az adókötelezettséget keletkeztető ügylet teljesítési helye a 28b. cikk E. részének (3) bekezdése szerinti közvetítői szolgáltatás esetében

42. A fentiek értelmében tehát a hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése a magánszemélyek részére nyújtott közvetítői tevékenységekre vonatkozik. A fenti rendelkezés alapján e tevékenységek teljesítési helye megegyezik az alapügylet teljesítési helyével. E rendelkezés általános rendszerét figyelembe véve a (3) bekezdés kizárólag a Közösségen belüli beszerzésekkel és a 28a. cikk (1), (3) és (5) bekezdésében meghatározott termékértékesítésekkel kapcsolatos ügyletekre vonatkozhat, amelyek teljesítési helye a 28b. cikk A. és B. része alapján határozható meg.

43. A fent említett rendelkezések alapján az adókötelezettséget keletkeztető ügylet ott teljesül, ahol a termékek akkor vannak,

amikor a küldemény megérkezik, vagy a címzetthez történő szállítás véget ér.¹⁸

44. A hatodik irányelv 28b. cikkének E. részében lefektetett különös szabály az A. és B. részben szereplő feltételekre utal, és nem a termékértékesítésekre vonatkozó, 8. cikkben előírt általános szabályra, mint ahogy azt a Hoge Raad második kérdésének megfogalmazása sugallja.¹⁹

45. Így elhárulnak a jelen előzetes döntéshozatali eljárásba beavatkozó felek által kiemelt működési zavarok, és ezzel egyidejűleg biztosított az általuk hivatkozott ésszerű és homogén adóztatás, továbbá teljesül az a célkitűzés, hogy biztosítsák a HÉA-ra vonatkozó nemzeti szabályok alkalmazási körének megfelelő megosztását, és elkerüljék a hatásköri összeütközést, beleértve a kettős adóztatás elkerülését, amely a közösségi ítélkezési gyakorlatnak megfelelően²⁰ az adókötelezettséget keletkeztető ügylet teljesítési helyét meghatározó hatodik irányelv rendelkezéseinek lényegét képezi.

18 — A termékbeszerzésekkel kapcsolatosan figyelembe kell venni azt az esetet, amikor a vevő az érkezés helye szerinti tagállamtól eltérő tagállam által kiadott hozzáadottértékadó-azonosító szám keretében jár el.

19 — Véleményem szerint az alapügyletben a közvetítői szolgáltatás-nyújtás adókötelezettséget keletkeztető ügylete Hollandiában teljesül, amennyiben a jachtokat a vevőknek e tagállamban adták át; ez az információ viszont az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben nem szerepel.

20 — Lásd a 283/84. sz. Trans Tirreno Express ügyben 1986. január 23-án hozott ítélet (EBHT 1986., 231. o.) 14. és 15. pontját; a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4595. o.) 20. pontját; a C-167/95. sz., Linthorst, Pouwels en Scheres ügyben 1997. március 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1195. o.) 10. pontját; a C-429/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-637. o.) 41. pontját; a C-108/00. sz. SPI-ügyben 2001. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-2361. o.) 15. pontját és a C-438/01. sz. Design Concept ügyben 2003. június 5-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5617. o.) 22. pontját.

V — Véggkövetkeztetések

46. A fenti érvek fényében indítványozom, hogy a Bíróság a következőképp válaszoljon a Hoge Raad által előterjesztett kérdésekre:

- „1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolása — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése azokra a közvetítői szolgáltatásokra is vonatkozik, amelyeket magánszemélyeknek nyújtanak, függetlenül attól, hogy az alapjogügyletben az eladó milyen minőségben jár el.
- 2) Ennek megfelelően a közvetítői tevékenység teljesítési helyét a hatodik irányelv 28b. cikkének A. és B. részében lefektetett szempontok alapján kell meghatározni.”