

C-68/03. sz. ügy

Staatssecretaris van Financiën

kontra

D. Lipjes

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 28b. cikk E. részének (3) bekezdése – Közvetítői szolgáltatások – A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Közvetítői által nyújtott szolgáltatások – A teljesítés helyének meghatározása a hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése alapján – Hatály – A hozzáadottérték-adó alá nem tartozó alapügylet – A relevancia hiánya – Az alapügylet helyének meghatározása – A 28b. cikk A. és B. része különös rendelkezéseinek alkalmazása

(77/388 tanácsi irányelv, 28b. cikk A. és B. része valamint az E. rész (3) bekezdése)

A 91/680/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik 77/388 irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése, amely előírja, hogy eltérve ugyanezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdésétől, a más személyek nevében és érdekében eljáró közvetítői által teljesített egyes szolgáltatások nyújtásának helye az a hely, ahol az említett ügyleteket végrehajtják, nem értelmezhető úgy, hogy az kizárólag adóalany részére vagy nem adóalany jogi személy részére végzett közvetítői szolgáltatásokra vonatkozik.

E rendelkezés – amint megszövegezéséből kiderül – általános értelemben vonatkozik a közvetítői által teljesített szolgáltatásnyújtásra, anélkül hogy különbséget tenne aszerint, hogy a szolgáltatás kedvezményezettjei a HÉA alanyai-e, vagy sem; és a közvetítői tevékenység helyének meghatározásánál nincs jelentősége annak, hogy az alapügylet a HÉA alá tartozik, vagy nem adóköteles tevékenységről van szó.

Másfelől, amennyiben a közvetítői ügylet az említett 28b. cikk E. részének (3) bekezdése alá tartozik, a közvetítői szolgáltatás alapján teljesített ügylet teljesítési helyének meghatározásához a 28b. cikk A. és B. részének különös rendelkezéseire kell utalni. A Közösségen belüli termékbeszerzés helyét ugyanis ez utóbbi rendelkezés határozza meg, amely tehát eltér a hatodik irányelv 8. cikkének a tagállamon belüli termékértékesítésre vonatkozó általános rendelkezéseitől.

(vö. 18., 21., 23., 25–26. pontok, rendelkezés rész 1–2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2004. május 27. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 28b. cikk E. részének (3) bekezdése – Közvetít?i szolgáltatások – A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye”

A C-68/03. sz. ügyben,

a Bírósághoz a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) által az EK 234. cikk alapján benyújtott, az e bíróság el?tt

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

D. Lipjes

között folyamatban lév? eljárásban a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolása – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 28b. cikkének értelmezésére vonatkozó el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában

A BÍRÓSÁG (els? tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök (el?adó), A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta és K. Lenaerts bírák,

f?tanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

hivatalvezet?: R. Grass,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett írásbeli észrevételeket:

- a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster, meghatalmazotti min?ségben,
- a portugál kormány képviseletében L. I. Fernandes és A. Seiça Neves, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében E. Traversa és D. W. V. Zijlstra, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel az el?adó bíró jelentésére,

a f?tanácsnok indítványának a 2004. január 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en meghozta a következ? ítéletet

Ítéletet

1 A 2003. február 14-i ítélettel, amely 2003. február 17-én érkezett a Bírósághoz, a Hoge Raad der Nederlanden az EK 234. cikk alapján el?zetes döntéshozatal céljából két, 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 irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolása – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes 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.) 28b. cikkének értelmezésére vonatkozó kérdést terjesztett a Bíróság elé.

2 A kérdések a Staatssecretaris van Financiën és D. Lipjes között folyamatban lévő eljárásban merültek fel, a D. Lipjes által Franciaországban végzett közvetítői szolgáltatásnak a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alá tartozását illetően.

Az alapeljárás, a jogi háttér és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

3 A Hollandiában lakóhellyel rendelkező D. Lipjes hivatásszerűen foglalkozik használt kirándulóhajók vételével és eladásával, valamint jachtok vételével és eladásával kapcsolatos ügynöki tevékenységgel. 1996-ban és 1997-ben kétszer is közreműködött Franciaországban található jachtok vételénél, látszólag mindkét esetben egy hollandiai lakóhellyel rendelkező magánszemély nevében, míg az eladó egy Franciaországban lakóhellyel rendelkező magánszemély volt. D. Lipjes sem Hollandiában, sem Franciaországban nem vallotta be az e közvetítői ügyletekre vonatkozó HÉA-t.

4 Egy könyvvizsgálatot követően a holland adóhatóság utólag a HÉA alá vont a e szolgáltatásokat. A Gerechtshof te 's-Gravenhage (Hollandia) járt el az ügyben, és – figyelembe véve azt a helyet, ahol a jachtok az eladás idején voltak – úgy ítélte meg, hogy a közvetítői szolgáltatást nem Hollandiában teljesítették, és hogy D. Lipjesnek joga volt ahhoz, hogy ebben a tagállamban ne vallja be a HÉA-t.

5 A Gerechtshof az 1968. június 28-i Wet op de omzetbelasting 1968 (1968. évi forgalmi adóról szóló törvény) (*Staatsblad*, 1968, 329.) 1992. december 24-i módosított változata (*Staatsblad*, 1992, 713.) 6a. cikke (3) bekezdésének c) alpontjára alapította érvelését. E rendelkezés megfelel a hatodik irányelv 28b. cikke E. része (3) bekezdése első albekezdésének, amely a közösségi ügyletekkel kapcsolatban előírja:

„Eltérve a 9. cikk (1) bekezdésétől, a más személyek nevében és érdekében eljáró közvetítői által teljesített szolgáltatásnyújtás helye, amennyiben az ilyen szolgáltatások nem az (1) és 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 hozzáadottérték-adó szempontjából nem azon tagállam területén belül tartják nyilván, ahol az említett ügyleteket végrehajtják, a közvetítő által teljesített szolgáltatás nyújtásának helyét azon tagállam területén belülnek kell tekinteni, amely a megrendelőt azon hozzáadottértékadó–azonosító számmal ellátta, amelynek keretében a szolgáltatást részére a közvetítő teljesítette.”

6 A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése, amelyetől a rendelkezés eltér, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyeként azt a helyet határozza meg szabályként, ahol a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van.

7 A Gerechtshof fenntartotta, hogy mivel a jachtok Franciaországban vannak, és a közvetítői ügyletek teljesülésének helye ugyanebben az államban található, nem az általános, hanem a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó eltérő rendelkezést kell alkalmazni, vagyis azt a szabályt, amelyből következik, hogy a Holland Királyságnak nincs joga a HÉA hatálya alá vonni ezeket az

ügyleteket.

8 A Staatssecretaris van Financiën ezen ítélet semmissé nyilvánítását kérte a Hoge Raad der Nederlanden el?tt. Érvelése szerint a hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdését, valamint az ennek megfelel? tagállami rendelkezést megszorító módon kell értelmezni úgy, hogy az „ügylet” fogalma csak akkor vonatkozzék a közvetít?i szolgáltatásnyújtásra, amennyiben az alapszerz?dést – vagyis a termékértékesítési szerz?dést vagy a szolgáltatási szerz?dést – a HÉA hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységet folytatók kötötték meg, ami az alapügy esetében nem teljesül, hiszen az magánszemélyeket érint.

9 A Hoge Raad der Nederlanden – mivel úgy ítélte meg, hogy az ügy olyan kérdéseket vet fel, amelyekre a Bíróság jelenlegi ítélkezési gyakorlata nem nyújt megfelel? választ – úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy ez a rendelkezés csak azokra a közvetít?i szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket az irányelv értelmében vett 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 els? 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?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

10 A holland kormány véleménye szerint, amelyet részben a portugál kormány is támogat, a hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdését megszorító módon kell értelmezni, és – amennyiben az alapszerz?dést magánszemélyek kötötték egymás között, és így az nem min?sül adóköteles tevékenységnek – ki kell zárni a közvetít?i szolgáltatásokat. E rendelkezés el?írja, hogy a közvetít? által teljesített szolgáltatásnyújtás helye f?szabályként az alapszolgáltatás nyújtásának helyéhez kapcsolódik, aminek csak akkor lenne értelme, ha az alapszolgáltatás a hatodik irányelv hatálya alá tartozna, vagyis ha adóalany teljesítette volna. Amennyiben jelen ügyben nem ez volt a helyzet, a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének általános szabályát kell alkalmazni, vagyis D. Lipjes gazdasági tevékenységének – Hollandiában lév? – székhelyét kell alapul venni.

11 Lényegében a hatodik irányelv XVIa. címe, amelyben a 28b. cikk is található, a Közösségen belüli termékértékesítés, -beszerzés, valamint -forgalmazás egészére vonatkozik, amelyek mindegyike adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek által teljesített ügylet. Ugyanígy ezen irányelv 28a. cikke szisztematikusan az adóalanyok, illetve a nem adóalany jogi személyek által nyújtott szolgáltatásokat említ. Tehát az egységesség érdekében a 28b. cikket ugyanígy kell értelmezni.

12 E megközelítést támasztja alá a 28b. cikk E. része (3) bekezdésének második albekezdése, amely olyan megrendel?ket említ, akiket a hozzáadottérték-adó szempontjából azonosító számmal láttak el. Ez csak az adóalanyokkal és a nem adóalany jogi személyekkel kapcsolatban lehetséges.

13 Egyébként az érintett rendelkezés célja annak elkerülése, hogy a megrendelő vállalkozás az adólevonáshoz való jogát más tagállamban gyakorolja, mint ahol egyébként a HÉA fizetésére kötelezett. Nincs szükség ilyen szabályra azon magánszemélyek esetében, akik a szolgáltatás kedvezményezettjei, és nem élhetnek az adólevonás jogával. A javasolt megoldás tükrözné leginkább a gazdasági valóságot és a pénzügyi ésszerűséget.

14 A Bizottság szerint a hatodik irányelv 28b. cikke E. része (3) bekezdésének hatályát nem kell korlátozni, eltérve annak teljesen világos megszövegezésétől, amely a közvetítői ügyletek tekintetében kifejezetten előírja az általános szabálytól való eltérést anélkül, hogy az alapszerződés felei szerint különbséget tenne. Semmi ok arra, hogy e szabálytól eltérjenek, amennyiben az alapszerződés tárgya nem adóköteles tevékenység. A Közösségen belüli kereskedelem rendszerének egésze ugyanis – ahogyan az a hatodik irányelv XVIa. címéből is következik – nem korlátozódik a gazdasági tevékenységet folytatók közötti kereskedelemre.

15 A hatodik irányelvben több helyen használják az „ügylet” fogalmát az adóalanyok közötti és a magánszemélyeknek teljesített szolgáltatások megjelölésére, így például a 4. cikk (3) és (5) bekezdésében. Ezen irányelv 28b. cikke E. része (3) bekezdésének megszorító értelmezése bonyolult különbségtételekhez vezetne, és ellentétes lenne az ügyletek kezelése, továbbá az ésszerű és egységes adóztatás során alkalmazott ésszerűség elvével.

16 Ebben a tekintetben bevezetésképpen meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és a 28b. cikkének E. része közötti kapcsolatot illetően a 28b. cikk E. része a 9. cikk (1) bekezdése szerinti általános szabálytól való eltérést ír elő – amennyiben Közösségen belüli kereskedelemről van szó. A 9. cikk (1) bekezdésének tehát nincs semmilyen elsődlegessége, és minden egyes esetben meg kell vizsgálni, hogy az adott helyzetben melyik rendelkezést kell alkalmazni (a hatodik irányelv 9. cikkének (1) és (2) bekezdése közötti hasonló kapcsolatot illetően lásd a Bíróság C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítéletének [EBHT 1996., I-4595. o.] 20. és 21. pontját).

17 Amennyiben a jelen ügyben Közösségen belüli kereskedelemről van szó, fűszabály szerint a hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése alkalmazandó. Meg kell tehát vizsgálni, hogy ennek alkalmazását befolyásolhatja-e az a tény, hogy a közvetítői szolgáltatás tárgya nem adóköteles tevékenység.

18 Ezzel kapcsolatban meg kell említeni, hogy a hatodik irányelv 28b. cikke E. rész (3) bekezdése első albekezdésének megszövegezéséből következik, hogy az általános értelemben vonatkozik a „más személyek nevében és érdekében eljáró” közvetítők által teljesített szolgáltatásnyújtásra, anélkül hogy különbséget tenne aszerint, hogy a szolgáltatás kedvezményezettjei a HÉA alanyai-e, vagy sem.

19 Ugyanígy a hatodik irányelv XVIa. címének – amelyben a 28b. cikk is található – egyetlen rendelkezéséből sem következik, hogy a HÉA alá nem tartozó magánszemélyek részére teljesített valamennyi szolgáltatás kívül esne a rendelkezések hatályán. Egyébként – a Bizottság érvelése szerint is – az e címben használt „tagállamok közötti kereskedelem” fogalma egyaránt vonatkozik az adóalanyok, valamint a nem adóalanyok részére teljesített értékesítésekre. Az a körülmény, hogy e cím különböző rendelkezései – a 28. cikkhez hasonlóan – egyes adóköteles tevékenységekről beszélnek, nincs hatással a 28b. cikk hatályára, amelynek tárgya kizárólag az ügyletek helyének meghatározása.

20 Ami a holland kormánynak a 28b. cikk E. része (3) bekezdésének második albekezdésével kapcsolatos érvelését illeti, amely olyan megrendelőket említ, akiket a hozzáadottérték-adó szempontjából az említett ügyletek végrehajtásának helyétől eltérő tagállamban láttak el azonosító

számmal, elegendő azt megállapítani, hogy az „amennyiben” határozószóval kezdődő albekezdés olyan sajátos kivételek kategóriájára utal, amelynek nincs hatása az előző albekezdésben előírt általánosabb szabályra.

21 Lényegében – ahogy arra a főtanácsnok úr indítványának 36–40. pontjában rámutatott – a közvetítői tevékenység helyének meghatározásánál nincs jelentősége annak, hogy az alapügylet a HÉA alá tartozik, vagy nem adóköteles tevékenységről van szó.

22 Végül, ami a holland kormány azon érvelését illeti, miszerint a hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése főként a HÉA levonásának jogát szabályozza, és ugyanakkor nem érinti a magánszemélyeket, meg kell állapítani, hogy e rendelkezés szövegezésében, – amennyiben az említett rendelkezés kizárólag a közvetítői szolgáltatás helyének meghatározására utal, és nem pedig a megrendelő magánszemélyek adólevonási jogára – semmi nem támasztja alá ezt a feltevést.

23 Az első kérdésre tehát az a válasz, hogy a hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése nem értelmezhető úgy, hogy az kizárólag adóalany részére vagy nem adóalany jogi személy részére végzett közvetítői szolgáltatásokra vonatkozik.

A második kérdésről

24 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével azt kívánja megtudni, hogy – amennyiben a közvetítői ügylet a hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése alá tartozik – annak a helynek a meghatározásához, ahol a közvetítői szolgáltatás alapján az ügyletet teljesítették, a hatodik irányelv 8. cikkének általános rendelkezéseire, vagy ugyanezen irányelv 28b. cikkének különleges rendelkezéseire kell-e utalni.

25 E tekintetben elegendő azt megállapítani, hogy a hatodik irányelv rendelkezéseiből következően a Közösségen belüli termékbeszerzés helyét ezen irányelv 28b. cikkének A. és B. része határozza meg, amelyek tehát eltérnek az ugyanezen irányelv 8. cikkének a tagállamon belüli termékértékesítésre vonatkozó általános rendelkezéseitől. Eltérő értékelés az alapügy körülményei között nem fogadható el.

26 A második kérdésre tehát az a válasz, hogy – amennyiben a közvetítői ügylet a hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése alá tartozik – a közvetítői szolgáltatás alapján teljesített ügylet teljesítési helyének meghatározásához ugyanezen irányelv 28b. cikke A. és B. részének rendelkezéseire kell utalni.

A költségekről

27 A Bíróságnál észrevételt előterjesztő holland és portugál kormány, valamint a Bizottság részéről felmerült költségek nem téríthetők meg. 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.

A fenti indokok alapján

A BÍRÓSÁG (első tanács)

A Hoge Raad der Nederlanden 2004. február 14-i ítéletével hozzá intézett kérdésére válaszolva a következőképpen határozott:

1) **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 irányelvvel módosított, 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 nem értelmezhető úgy, hogy az kizárólag adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére végzett közvetítői szolgáltatásokra vonatkozik.

2) Amennyiben a közvetítői ügylet a módosított 77/388/EGK hatodik irányelv 28b. cikke E. részének (3) bekezdése alá tartozik, a közvetítői szolgáltatás alapján teljesített ügylet teljesítési helyének meghatározásához ugyanezen irányelv 28b. cikke A. és B. részének rendelkezéseire kell utalni.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Kihirdetve Luxembourgban, a 2004. május 27-i nyilvános ülésen.

R. Grass

P. Jann

hivatalvezető

az első tanács elnöke

* Az eljárás nyelve: holland.