

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2018. december 19.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. és iii. alpontja – A 3. cikk (1) bekezdése – Közösségen belüli jövedéktermékbeszerzések – A 138. cikk (1) bekezdése és (2) bekezdésének b) pontja – Közösségen belüli termékértékesítések – Egyetlen szállítással történő láncügyletek – A szállítás hozzárendelése – Jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítás – A Közösségen belüli beszerzés minősítésére gyakorolt hatás”

A C-414/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (közigazgatási legfelsőbb bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2017. július 10-én érkezett, 2017. június 29-i határozatával terjesztett elő

az **AREX CZ a.s.**

és

az **Odvolací finanční ředitelství**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a hetedik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, K. Jürimäe (előadó), C. Lycourgos, Juhász E. és C. Vajda bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. június 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Odvolací finanční ředitelství képviselőiben T. Rozehnal, D. Jeroušek és D. Švancara, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviselőiben J. Vlášil, O. Serdula és M. Smolek, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőiben L. Lozano Palacios, Z. Malásková és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. július 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése b) pontja i. és iii. alpontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az AREX CZ a.s. (a továbbiakban: Arex) és az Odvolací finan?ní ?editelství (másodfokú pénzügyi igazgatóság, Cseh Köztársaság; a továbbiakban: pénzügyi igazgatóság) között az Arex által, cseh fuvarozóktól történ? – jövedékiadó?felfüggesztéssel Ausztriából a Cseh Köztársaságba fuvarozott – üzemanyag?beszerzések után felszámított hozzáadottérték?adó (héta) levonása tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv (36) preambulumbekkezdése így szól:

„Mind az adó megfizetésére kötelezett személyek, mind az illetékes hatóságok el?nyére a jövedéki termékekre vonatkozó bizonyos értékesítések és Közösségen belüli termékbeszerzések utáni HÉA kivetésében alkalmazott módszereket össze kell hangolni az ilyen termékeknek egy másik tagállamba történ? szállítása esetén tett nyilatkozattételre vonatkozó – (az utoljára a 2004. november 16?i 2004/106/EK tanácsi irányelvvel [HL 2004. L 359., 30. o.] módosított,) a jövedékiadó?köteles termékekre vonatkozó általános szabályozásról és e termékek tartásáról, szállításáról és ellen?rzésér?l szóló, 1992. február 25?i 92/12/EGK tanácsi irányelvben (HL 1992. L 76., 1. o.) meghatározott – eljárásokkal és kötelezettségekkel.”

4 A héairányelv 2. cikke értelmében:

„(1) A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[...]

b) termék ellenérték fejében történ? Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:

i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek;

[...]

iii. jövedéki termékek esetében, amennyiben a [2004/106 irányelvvel módosított 92/12 irányelv] értelmében a jövedéki adó a tagállamon belül számítandó fel, adóalany által vagy olyan nem adóalany jogi személy által, akinek a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében más, a HÉA hatálya alá tartozó beszerzése nincs;

[...]

(3) »Jövedékiadóköteles termékek« a földgázelosztóhálózaton keresztül értékesített gáz, illetve villamos energia kivételével a hatályban lévő közösségi rendelkezésekben meghatározottak szerinti energiatermékek, alkohol és alkoholtartalmú italok, valamint dohánytermékek.”

5 A héairányelv 3. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja i. alpontjában foglalt rendelkezésektől eltérve, a következő ügyletek nem tartoznak a HÉA hatálya alá:

a) azon termékek Közösségen belüli, egy adóalany által vagy nem adóalany jogi személy által történő beszerzése, amelyek tagállamon belüli értékesítése a 148. és a 151. cikk értelmében adómentes lenne;

b) az a) pontban és a 4. cikkben foglaltak, valamint az új közlekedési eszközökön és a jövedéki termékeken kívüli termékek Közösségen belüli beszerzése egy adóalany által saját – a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közösségi szabályozás alá tartozó – mezőgazdasági, erdőgazdálkodási vagy halgazdasági üzemében való használatára, vagy egy adóalany által, aki csak olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely tekintetében nem illeti meg az adólevonási jog, vagy nem adóalany jogi személy által.

(2) Az (1) bekezdés b) pontjában megállapított rendelkezés csak akkor alkalmazható, ha a következő feltételek együttesen teljesülnek:

a) a folyó naptári év során a Közösségen belüli termékbeszerzések összértéke nem haladja meg a tagállamok által megállapított értékhatárt, amely nem lehet kevesebb mint 10 000 EUR vagy ennek nemzeti valutában kifejezett összege;

b) az előző naptári év folyamán a Közösségen belüli termékbeszerzések összértéke nem haladta meg az a) pontban megállapított értékhatárt.

Az értékhatárba bele kell számítani a Közösségen belüli termékbeszerzések összértékét, levonva abból a termék feladása, illetve fuvarozásának megkezdése szerinti tagállamban esedékes vagy megfizetett HÉA-t az (1) bekezdés b) pontjában említetteknek megfelelően.”

6 Ezen irányelv 20. cikkének első bekezdése a következőképpen szól:

„»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.”

7 Az említett irányelv 138. cikke előírja:

„(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 megrendelje 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:

[...]

b) olyan jövedéki termékek értékesítése, amelyeket az érintett tagállam területén kívülre, de a [z Unió] 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, jövedéki adó alá nem eső beszerzései a 4. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a HÉA hatálya alá, és amennyiben az említett termékek feladása, illetve fuvarozása a [2004/106 irányelvvel módosított 91/12 irányelv] 7. cikke (4) és (5) bekezdésének vagy 16. cikkének megfelelően történik;

[...]"

8 A héairányelv 139. cikke (1) bekezdésének második albekezdése a következőket írja el?:

„[A 138. cikk (1) bekezdésében említett] adómentesség nem vonatkozik az olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személyek számára teljesített termékértékesítésekre sem, akiknek Közösségen belüli termékbeszerzései a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a HÉA hatálya alá.”

A 92/12 és a 2008/118/EK irányelv

9 A 2004/106 irányelvvel módosított 92/12 irányelvet (a továbbiakban: 92/12 irányelv) 2010. április 1-jével hatályon kívül helyezte a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 9., 12. o.). Az alapügyben szóban forgó ügyletek időpontjára tekintettel e két irányelvet kell figyelembe venni.

10 A 92/12 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése és 2008/118 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint, ezen irányelvek alkalmazandók többek között az üzemanyagokra.

11 Az említett irányelvek különös szabályokat állapítanak meg a jövedéki termékek Unió területén jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítására. E szabályok a 92/12 irányelv 15–21. cikkében és a 2008/118 irányelv 17–31. cikkében találhatók.

12 Az „adó-felfüggesztést” a 2008/118 irányelv 4. cikkének 7. pontja akként határozza meg, mint „vám-felfüggesztési eljárás vagy intézkedés hatálya alá nem tartozó jövedéki termék elállítására, feldolgozására, tárolására vagy szállítására alkalmazott, a jövedéki adót felfüggesztő eljárás vagy intézkedés”. A 92/12 irányelv 4. cikkének az „adó-felfüggesztést” érintő c) pontja hasonló fogalom meghatározást tartalmaz.

13 A 2008/118 irányelv 4. cikkének 9. pontja értelmében „bejegyzett címzett” az „olyan természetes vagy jogi személy, aki, illetve amely a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságaitól engedélyt kapott, hogy üzleti tevékenysége során, az általuk meghatározott feltételeket betartva a jövedékiadó-felfüggesztéssel más tagállamból szállított jövedéki terméket átvegyen”. A 92/12 irányelv, amely a „bejegyzett kereskedő” kifejezést használta, azt a 4. cikkének d) pontjában hasonlóképpen határozta meg.

A cseh jog

14 A hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004 sz. törvény alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) 2. §-a (1) bekezdésének c) pontja szerint:

„Adókötelesek

[...]

c) a[z Unió] más tagállamából származó termékek valamely adóalany által gazdasági tevékenység keretében belföldön ellenérték fejében vagy valamely nem kereskedelmi célból alapított vagy létrehozott jogi személy által történ? beszerzése, és valamely nem adóalany által egy másik tagállamból származó közlekedési eszköz ellenérték fejében történ? beszerzése.”

15 E törvény 64. §?a, amely a héairányelv 138. cikkét ülteti át a cseh jogba, el?írja:

„(1) Az adóalany által más tagállamban héanyilvántartásba vett személy részére egy másik tagállamba történ? termékértékesítés, ha e termékeket belföldr?l adta fel vagy fuvarozta el az adóalany vagy az engedéllyel rendelkező harmadik személy, az adó levonásával járó adómentességben részesül az olyan személy részére történ? termékértékesítés kivételével, aki tekintetében a más tagállamban történ? termékbeszerzés nem adóköteles.

[...]

(3) A jövedéki termékek valamely adóalany által egy másik tagállamban héanyilvántartásba vett személy részére vagy egy másik tagállamban héanyilvántartásba nem vett jogi személynek más tagállamba történ? értékesítése, ha e termékeket belföldr?l adta fel vagy fuvarozta el az adóalany vagy a vev? vagy az engedéllyel rendelkező harmadik személy, adólevonással járó adómentességben részesül, ha a termékek feladása vagy szállítása a jövedéki adóról szóló törvénynek megfelel?en történik, és a vev? köteles megfizetni a jövedéki adót a termék feladásának vagy fuvarozásának érkezési helye szerinti tagállamban.

[...]”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

16 Az Arex egy, a Cseh Köztársaságban székhellyel rendelkező társaság, amely két cseh társaságtól Ausztriából származó üzemanyagot vásárolt.

17 E beszerzésekre láncügyletek során került sor. Így az alapügyben szóban forgó üzemanyagot el?ször a Doppler Mineralöle GmbH, egy Ausztriában székhellyel rendelkező társaság értékesítette négy héa?azonosítószámmal és a Cseh Köztársaságban székhellyel rendelkező társaságnak (a továbbiakban: az els? cseh vev?k). Ezt követ?en azok több egymást követ?, cseh társaságok részére történ? újraértékesítés tárgyát képezték, majd végül az Arexnek adták el.

18 Az els? cseh vev?k szerződést kötöttek a Garantrans s. r. o. társasággal, amely az említett vev?k számára a bejegyzett címzett tevékenységét folytatta. Így az els? cseh vev?k nevében a Garantrans fizette meg az üzemanyag utáni jövedéki adót. Az utóbbiak a Cseh Köztársaságban nem fizették meg ezen ügyletekkel kapcsolatban a héát.

19 Az üzemanyagot jövedékiadó?felfüggesztéssel Ausztriából a Cseh Köztársaságba fuvarozták. A fuvart az Arex a saját gépjárm?vei végezte el.

20 Adóellen?rzést követ?en a Finan?ní ú?ad pro Jiho?eský kraj (a dél?csehországi régió adóhivatala, Cseh Köztársaság; a továbbiakban: adóhatóság) megállapította, hogy a 2010. januártól áprilisig, szeptembert?l novemberig és novembert?l decemberig tartó adómegállapítási id?szakban az Arex beszerzései Közösségen belüli beszerzések voltak. A 2006. április 6?i EMAG

Handel Eder ítéletre (C-245/04, EU:C:2006:232) és a 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítéletre (C-430/09, EU:C:2010:786) hivatkozva, és megjegyezve, hogy az egyetlen Közösségen belüli szállításhoz kapcsolódó láncügyletek esetében a szállítás csak egyetlen ügylethez kapcsolódhat, e hatóság megállapította, hogy az Arex által végzett beszerzések Ausztriában, nem pedig a Cseh Köztársaságban történtek. E társaság ugyanis tulajdonosként történő rendelkezési jogot szerzett Ausztriában, mivel viselte az e termékekhez kapcsolódó kockázatot, és saját számlára végezte el a fuvarozást a Cseh Köztársaságba.

21 Hét utólagos adóellenőrzési határozatban az adóhatóság megtagadta az Arex-től az Arex által belföldi beszerzéseknek minősített említett beszerzések utáni adólevonási jogot, héakorrekciót hajtott végre, és e társaságot pénzbüntetés megfizetésére kötelezte.

22 Egy 2015. július 15-i határozatban a pénzügyi igazgatóság elutasította az Arex e határozattal szemben benyújtott panaszát. Az adóhatóság megállapításainak az elfogadása mellett ezen igazgatóság először is elutasította a héairányelv 138. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazását. Ezt követően a 2005. július 14-i British American Tobacco és Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464) ítéletre hivatkozva hangsúlyozta, hogy a héafizetési kötelezettség nem kapcsolódik a jövedéki adóhoz. Végül elutasította az Arex érveit, amelyek szerint a jövedékiadó-felfüggesztés okán e társaság a fuvarozás során és a Cseh Köztársaságban történő szabad forgalomba bocsátást megelőzően nem volt jogosult tulajdonosként rendelkezni az üzemanyag felett. Így kizárta az Arex által állított azon lehetőséget is, hogy a héa szempontjából részleges fuvarozásokra válassza szét az egységes Közösségen belüli fuvarozást.

23 Az e határozattal szemben benyújtott fellebbezésének a Krajský soud v Českých Budějovicích (a Česká Budějovice regionális bíróság, Cseh Köztársaság) által történő elutasítását követően az Arex felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

24 E bíróság előtt az Arex azt állítja, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja megfelelően át lett ültetve a cseh jogrendbe. E rendelkezés szerint minden másik tagállamba jövedékiadó-felfüggesztéssel valamely adóalany javára szállított termék értékesítése adómentes, mint Közösségen belüli termékbeszerzés. E rendelkezés cseh nyelven való megfogalmazására tekintettel az Arex álláspontja szerint az e rendelkezésben meghatározott egyéb feltételek, amelyek tükröződnek az „akinek” vonatkozó névmással kezdődő alárendelt mellékmondatban, csak a nem adóalany jogi személyekre alkalmazhatók. Ennélfogva az Arex szerint, mivel adóalany minőséggel rendelkezik, e feltételek nem alkalmazhatók.

25 Abban az esetben, ha a héa nem kapcsolódik a jövedéki adóhoz, és alkalmazni kell a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdését, az Arex hangsúlyozza, hogy nem száll át a gazdasági tulajdonjog az jövedékiadó-felfüggesztéssel történő fuvarozás esetében, mivel még ha magánjogi szempontból átszáll is a tulajdonjog, nem illeti meg a szóban forgó termékek feletti rendelkezési jog a fuvarozás során. Ezen érve alátámasztására az igazgatási kísérekománnyra hivatkozik, amely körülhatárolja a termékek felett az említett felfüggesztéssel történő szállítás alatt történő rendelkezési jog lehetőségét, és álláspontja szerint a 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232) és a 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786) nem foglalkozott a jövedéki termékek szállításának kérdésével.

26 Ezen érvekre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az Arex jövedékiadó-felfüggesztéssel fuvarozott üzemanyagbeszerzései belföldi vagy Közösségen belüli beszerzéseknek minősülnek-e.

27 E körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a

következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Minden adóalanyt a [héairányelv] 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett adóalanynak kell-e tekinteni? Amennyiben nem, akkor a rendelkezés mely adóalanyokra vonatkozik?

2) Amennyiben a Bíróság válasza az, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja alkalmazandó az alapeljárás szerinti esetben (vagyis amennyiben a termék beszerz?je a héa szempontjából nyilvántartásba vett adóalany), úgy kell-e értelmezni e rendelkezést, hogy amennyiben ezeknek az áruknak a feladása vagy fuvarozása a [2008/118 irányelv] releváns rendelkezései szerint történik, a [2008/118 irányelv] szerinti eljáráshoz kapcsolódó értékesítés olyan értékesítésnek min?sül-e, amelyre az e rendelkezés szerinti mentesség vonatkozik, még akkor is, ha a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti mentesség feltételei egyebekben nem teljesülnek, figyelemmel arra, hogy az áruk fuvarozása másik ügylethez kapcsolódik?

3) Amennyiben a Bíróság válasza az, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem alkalmazandó az alapeljárás szerinti helyzetben, az a tény, hogy az árut a jövedékiadó?felfüggesztés hatálya alatt fuvarozták, dönt-e annak a kérdésnek az elbírálása során, hogy több egymást követ? értékesítés közül melyikhez kapcsolódik a fuvarozás a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti héamentességhez való jog szempontjából?”

Az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitására irányuló kérelemr?

28 A Bíróság hivatalához 2018. július 31?én érkezett levelében az Arex kérdést el?terjeszt? bíróság el?tti képvisel?je a Bíróság eljárási szabályzatának 83. cikke értelmében kérte az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

29 E kérelem a Bíróság hivatala által az Arex kérdést el?terjeszt? bíróság el?tti képvisel?jének egy többek között azon tényr?l tájékoztató 2018. július 13?i levél továbbítását követi, hogy mivel az Arexet a jelen ügyben nem képviselték érvényesen a tárgyaláson, a jelen eljárásban nem tudták figyelembe venni a szóbeli észrevételeit.

30 Azon indokok és körülmények bemutatása mellett, amelyek az álláspontja szerint ezen érvényes képviselet hiányához vezettek, az Arex kérdést el?terjeszt? bíróság el?tti képvisel?jének álláspontja szerint pótolható hiányosságról van szó, és kéri az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását annak érdekében, hogy lehet?vé tegye az Arex számára a szóbeli észrevételei el?terjesztését.

31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az eljárási szabályzat 83. cikke értelmében a Bíróság a f?tanácsnok meghallgatását követ?en az eljárás során bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kell?en feltárva, vagy ha a fél e szakasz befejezését követ?en a Bíróság határozatára nézve dönt? jelent?ség? új tényt hoz fel, illetve ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet a felek, illetve az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekeltek nem vitattak meg.

32 A jelen esetben a Bíróság a f?tanácsnok meghallgatását követ?en megállapítja, hogy nem teljesülnek az eljárás szóbeli szakasza újbóli megnyitásának feltételei. Ugyanis az Arex kérdést el?terjeszt? bíróság el?tti képvisel?je által hivatkozott körülmények nem felelnek meg a szóbeli szakasz újbóli megnyitása feltételeinek. Mindenesetre a Bíróság megállapítja, hogy minden szükséges adat a rendelkezésre áll az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálására, és azt nem olyan érvre tekintettel kell megválaszolni, amely el?tte nem került megvitatásra.

33 Ennélfogva nem szükséges elrendelni az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Elzetes észrevételek

34 A nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti, az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az eltte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Ebből a szempontból adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket. A Bíróság feladata ugyanis az uniós jog minden olyan rendelkezésének értelmezése, amelyre a nemzeti bíróságoknak az eléjük terjesztett jogviták eldöntése érdekében szükségük van, még akkor is, ha e bíróságok az általuk feltett kérdésekben nem jelölik meg kifejezetten ezeket a rendelkezéseket (2010. október 14-i *Fuß* ítélet, C-243/09, EU:C:2010:609, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. október 19-i *Otero Ramos* ítélet, C-531/15, EU:C:2017:789, 39. pont).

35 Következésképpen, még ha a kérdést elterjesztő bíróság ténylegesen a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésének és (2) bekezdése b) pontjának értelmezésére korlátozta is kérdését, e körülmény nem képezi akadályát annak, hogy a Bíróság a nemzeti bíróság részére az uniós jognak az eltte folyamatban lévő ügy elbírálásához hasznos, valamennyi értelmezési szempontját megadja, függetlenül attól, hogy a nemzeti bíróság kérdései megfogalmazásában utalt-e azokra, vagy sem. E tekintetben a Bíróságnak kell a kérdést elterjesztő bíróság által szolgáltatott információk összessége, és különösen az elzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása alapján meghatározni az említett jog azon rendelkezéseit, amelyeknek az értelmezése az alapügyben szereplő jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (lásd ebben az értelemben: 2010. október 14-i *Fuß* ítélet, C-243/09, EU:C:2010:609, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. október 19-i *Otero Ramos* ítélet, C-531/15, EU:C:2017:789, 40. pont).

36 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy kérdéseivel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az olyan beszerzések, mint amelyekről az alapügyben szó van, a Cseh Köztársaságban – más tagállamban feladott vagy elfuvarozott Közösségen belüli termékbeszerzéseként – héakötelesek-e.

37 Márpedig a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének b) pontja a Közösségen belüli termékértékesítések héamentességének feltételeit határozza meg, nem pedig a Közösségen belüli beszerzések ezen adó hatálya alá tartozásának feltételeit, amelyeket ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. és iii. alpontja rögzít.

38 Ennélfogva át kell fogalmazni az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseket abban az értelemben, hogy az első és a második kérdést illetően azok a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontja iii. alpontjának értelmezésére vonatkoznak, a harmadik kérdést illetően pedig az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjának értelmezésére.

Az első kérdésről

39 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontját úgy kell-e értelmezni, hogy az a jövedéki termékek Közösségen belül bármely adóalany által végzett olyan beszerzésére vonatkozik, amely alapján jövedéki adót kell fizetni e termékek fuvarozásának vagy a feladásának rendeltetési helye szerinti tagállam területén, vagy csak az olyan adóalany által végzett beszerzésekre, akinek az ezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének értelmében más, a héa hatálya alá tartozó beszerzése nincs.

40 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-156/98, EU:C:2000:467, 50. pont; 2018. április 19-i Firma Hans Bühler ítélet, C-580/16, EU:C:2018:261, 33. pont).

41 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontja szerint a héa hatálya alá tartoznak a termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül, jövedéki termékek esetében, amennyiben a jövedéki adó e tagállamon belül számítandó fel, azt olyan adóalany vagy olyan nem adóalany jogi személy végzi, akinek az ezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének értelmében más, a héa hatálya alá tartozó beszerzése nincs.

42 Először is meg kell állapítani, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontja iii. alpontjának szövege nem teszi lehetővé annak egyértelmű megállapítását, hogy az „akinek a [z ezen irányelv] 3. cikk [e] (1) bekezdésének értelmében más, a héa hatálya alá tartozó beszerzése nincs” alárendelt mellékmondat mind az előbbi rendelkezésben említett adóalanyra, mind a nem adóalany jogi személyre is vonatkozik-e, vagy csak az utóbbi személyre.

43 E rendelkezés több nyelvi változata mind az egyes szám, mind pedig a többes szám alkalmazásának tükrözésére alkalmas határozatlan névmást használ. Ez az eset áll fenn különösen e rendelkezés német („*deren*”), észt („*kelle*”), spanyol („*cuyas*”), francia („*dont*”), olasz („*i cui*”) vagy angol („*whose*”) változata esetében. Az egyéb nyelvi változatok többes számú névmást alkalmaznak. Ez az eset áll fenn a görög („*των οποίων*”), a lett („*kuru*”) és a lengyel („*przypadku których*”) változat esetében. Egyébiránt e rendelkezés cseh változatában egyes számú névmás szerepel, amely csak a nem adóalany jogi személyre irányulhat („*jejíž*”).

44 Másodszor a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontja iii. alpontjának céljait illetően meg kell jegyezni, hogy ez a rendelkezés a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) által a Közösségen belüli értékesítésre alkalmazandó átmeneti héarendszer keretei közé illeszkedik. A szabályozás a héa egy új adóztatandó tényállásának – azaz a Közösségen belüli termékbeszerzésnek – a bevezetésén alapul, amely lehetővé teszi, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül. E szabályozás arra irányul, hogy a tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését biztosítsa (lásd ebben az értelemben: 2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 22. és 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. június 14-i Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis ítélet, C-26/16, EU:C:2017:453, 37. és 38. pont).

45 Így minden, a termékek feladásának vagy fuvarozásának rendeltetési helye szerinti tagállamban (a továbbiakban: rendeltetési hely szerinti tagállam) adózó Közösségen belüli beszerzés egy Közösségen belüli, e feladás vagy fuvarozás megkezdésének helye szerinti tagállamban (a továbbiakban: kiindulási hely szerinti tagállam) adómentes termékértékesítést von

maga után. Ennélfogva a Közösségen belüli beszerzésről és a Közösségen belüli értékesítésről szóló rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy azonos jelentéssel és hatállyal bírnak (lásd ebben az értelemben: 2006. április 6-ai EMAG Handel Eder ítélet, C-245/04, EU:C:2006:232, 29. pont; 2017. július 26-ai Toridas ítélet, C-386/16, EU:C:2017:599, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Harmadszor azon összefüggéseket illetően, amelyekbe a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontja illeszkedik, meg kell állapítani, hogy e rendelkezés a Közösségen belüli beszerzések héa hatálya alá tartozását és a vonatkozó Közösségen belüli termékértékesítések adómentességét szabályozó szabályok összességének részét képezi. E szabályok ezen irányelv 2. és 3., illetve 138. és 139. cikkében találhatók.

47 Egyrészt a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja szerint az adóalanyként eljáró személy által vagy nem adóalany jogi személy által termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése bizonyos, az eladóra vonatkozó feltételek mellett a héa hatálya alá tartozik a rendeltetési hely szerinti tagállamban, míg az ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerint a vonatkozó Közösségen belüli termékértékesítések héamentesek a kiindulási hely szerinti tagállamban.

48 E tekintetben pontosítani kell, hogy a főtanácsnok által az indítványa 41. pontjában foglalt megfontolásokra tekintettel e rendelkezések tárgyi hatálya minden „termékre” kiterjed, és a „termékek” fogalma magában foglalja a jövedéki termékeket. Ebből következik, hogy amennyiben az eladóra az e rendelkezésekben előírt egyéb feltételek teljesülnek, a jövedéki termékekre vonatkozó Közösségen belüli ügyletek Közösségen belüli termékértékesítéseként héamentesek a kiindulási hely szerinti tagállamban, és Közösségen belüli beszerzéseként ezen adó hatálya alá tartoznak a rendeltetési hely szerinti tagállamban a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése, illetve a 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja alapján.

49 Márpedig, mivel a „termékek” adóalanyok által történő Közösségen belüli beszerzése már a héa hatálya alá tartozik a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja alapján, felesleges az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontjában ilyen adóztatást előírni e jövedéki termékek ugyanezen adóalanyok által történő beszerzése vonatkozásában, mivel ezen adóztatás – az előző pontban szereplő megfontolásokra is tekintettel – már következik az első rendelkezésből.

50 Másrészt a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjától eltérve annak 3. cikkének (1) bekezdése az adóalany által vagy nem adóalany jogi személy által végzett bizonyos Közösségen belüli beszerzéseket kizár azonban a héa hatálya alól. Ezzel párhuzamosan az ezen irányelv 139. cikke (1) bekezdésének második albekezdése előírja, hogy az annak 138. cikkének (1) bekezdésben előírt adómentesség nem vonatkozik az említett irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében foglalt beszerzéseknek megfelelő termékértékesítésekre.

51 E megfontolásokra tekintettel a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontja azon esetekben alkalmazandó, amikor az adóalany által vagy nem adóalany jogi személy által végzett Közösségen belüli beszerzések az ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében nem adókötelesek.

52 Ebből következik, hogy amikor valamely beszerzést valamely adóalany végez el, nem minden adóalany – hanem csak az az adóalany, akinek az utóbbi rendelkezés értelmében más, a hía hatálya alá tartozó Közösségen belüli beszerzése nincs – tartozik az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontja iii. alpontjának hatálya alá a jövedéki termékekre vonatkozó Közösségen belüli beszerzések hía hatálya alá tartozására tekintettel, amely alapján jövedéki adó fizetendő a rendeltetési hely szerinti tagállamban.

53 E tekintetben, amint azt a főtanácsnok az indítványa 42. és 43. pontjában megállapította, ezen értelmezést megerősíti a héairányelv 138. cikke (2) bekezdése b) pontjának szövege, amelyből kitűnik lényegében, hogy a 138. cikk „(1) bekezdés[é]ben említett értékesítéseken kívül” az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontjában érintett beszerzéseknek megfelel? Közösségen belüli termékértékesítések adómentesek, ha az ott elírt feltételek mellett végzik el olyan adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek számára, akik nem jövedéki termékekre vonatkozó Közösségen belüli termékbeszerzései nem tartoznak a hía hatálya alá az említett irányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében. Amint azt a főtanácsnok az indítványa 43. pontjában megállapította, a héairányelv 138. cikkének (2) bekezdésében szerepl? mentességet bevezet? e kifejezések megválasztásából következik ugyanis, hogy az e rendelkezés b) pontjában elírt rendelkezés az ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdésén túli normatív tartalommal rendelkezik.

54 A jelen ítélet 52. pontjában elfogadott értelmezés szintén megfelel a héairányelv (36) preambulumbekkezdésében kimondott, a jövedéki termékek bizonyos Közösségen belüli beszerzései utáni hía kivetésében alkalmazott módszereknek az ilyen termékeknek egy másik tagállamba történ? szállítása esetén tett nyilatkozattételre vonatkozó – a 92/12 és a 2008/118 irányelvben meghatározott – eljárásokkal és kötelezettségekkel való összehangolására irányuló célnak. Ugyanis mivel a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontja alkalmazandó a jövedéki termékek Közösségen belüli beszerzéseire, amelyek alapján jövedéki adó fizetendő a rendeltetési hely szerinti tagállamban, ezen értelmezés azzal a következménnyel jár hogy e beszerzések akkor is a hía hatálya alá tartoznak ugyanezen tagállamban, ha a beszerző más beszerzései ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében nem tartoznak a hía hatálya alá.

55 A jelen esetben a nemzeti bíróság által végzett vizsgálat függvényében, amely kizárólagos hatáskörrel rendelkezik mind az alapügy tényállásának megállapítására és értékelésére, nem tűnik ki a Bíróság rendelkezésére álló iratokból, hogy az Arex által végzett egyéb Közösségen belüli beszerzések a héairányelv 3. cikkének (1) bekezdésében elírt eltérések hatálya alá tartoznak. Abban az esetben, ha a kérdést elterjeszt? bíróság az alapügy minden körülményére vonatkozó saját értékelése alapján ilyen következtetésre jut, nem a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontja iii. alpontjának rendelkezéseit, hanem az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdés b) pontja i. alpontjának rendelkezéseit kell alkalmazni annak megállapítása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó üzemanyag Arex által történ? beszerzése – Közösségen belüli beszerzésként – a hía hatálya alá tartozik-e a rendeltetési hely szerinti tagállamban.

56 A fenti megfontolások tükrében azt kell válaszolni az első kérdésre, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontját úgy kell értelmezni, hogy az a jövedéki termékek más – az ezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének értelmében –, hía hatálya alá tartozó beszerzést nem végző adóalany által végzett olyan Közösségen belüli beszerzésre vonatkozik, amely alapján jövedéki adót kell fizetni a rendeltetési hely szerinti tagállam területén.

A második kérdésről

57 Második kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontját úgy kell-e értelmezni, hogy az

ugyanazon jövedéki termékekre vonatkozó egymást követő beszerzési láncban, amely e termékek egyetlen Közösségen belüli adófelfüggesztéssel történő szállításával jár, az ezen adóknak a rendeltetési hely szerinti tagállamban történő megfizetésére köteles gazdasági szereplő által végzett beszerzést e rendelkezés értelmében a hía hatálya alá tartozó Közösségen belüli beszerzésnek kell minősíteni akkor is, ha e szállítás nem kapcsolódik e beszerzéshez.

58 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő megjegyzések szerint úgy tűnik, hogy az első cseh vevő, nem pedig az Arex köteles az alapügyben szóban forgó üzemanyag utáni jövedéki adó megfizetésére. Ezen összefüggésben a második kérdés annak megállapítására irányul, hogy az alapügyben szóban forgó Közösségen belüli szállítás szükségszerűen az e vevő által végzett beszerzéshez kapcsolódik-e, mivel ő köteles e jövedéki adó megfizetésére, és nem kapcsolódhat-e más – a jelen esetben az Arex által végzett – beszerzéshez.

59 A tekintetben a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontja iii. alpontjának szövegéből következik, amint azt a jelen ítélet 41. pontja tartalmazza, hogy e rendelkezés értelmében a rendeltetési hely szerinti tagállamban a jövedéki termékek Közösségen belüli beszerzései hía hatálya alá való tartozásához három feltétel együttes teljesülése szükséges.

60 Ugyanis e rendelkezés azt feltételezi először is, hogy az ügylet a héairányelv 20. cikke szerinti Közösségen belüli beszerzésnek minősül, másodsor, hogy ezen ügylet jövedéki termékekre vonatkozik, amelyek alapján jövedéki adót kell fizetni a rendeltetési hely szerinti tagállamban, harmadszor pedig hogy az említett ügyletet adóalany vagy nem adóalany jogi személy végzi, akinek az ezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének értelmében más, a hía hatálya alá tartozó beszerzése nincs.

61 E feltételek közül az első feltételt illetően emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 20. cikke szerinti Közösségen belüli termékértékesítésre kerül sor, 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 feladást vagy szállítást követően a termék ténylegesen elhagyta a kiindulási hely szerinti tagállam területét (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-ii Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 27. és 42. pont; 2010. november 18-ii X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 27. pont). A tagállamok közötti határátlépésre vonatkozó feltétel a Közösségen belüli termékbeszerzés alkotóeleme (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-ii Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 37. pont).

62 Csak az ezen összes feltételt teljesítő beszerzés minősíthető Közösségen belüli beszerzésnek.

63 Ennélfogva, amennyiben több ellenszolgáltatás fejében létrejött Közösségen belüli beszerzés egyetlen Közösségen belüli áru feladással vagy szállítással jár, e feladás vagy szállítás e beszerzések közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely Közösségen belüli beszerzésként egyedül tartozik a hía hatálya alá a rendeltetési hely szerinti tagállamban, feltéve hogy teljesülnek a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdésében előírt egyéb feltételek (lásd analógia útján: 2006. április 6-ii EMAG Handel Eder ítélet, C-245/04, EU:C:2006:232, 45. pont).

64 Egy ilyen értelmezést kell követnünk, ha egyszerően kívánjuk elérni a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó átmeneti rendelkezések által követett célt, amely – amint az a jelen ítélet 44. pontjából kitűnik – arra irányul, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül. Ezen adóbevételek áthelyezése ugyanis a Közösségen belüli árumozgással járó egyetlen ügylet alkalmával biztosított (lásd analógia útján: 2006. április 6-ii EMAG Handel Eder ítélet, C-245/04, EU:C:2006:232, 40. pont).

65 Ami a jelen ítélet 60. pontjában említett második feltételt illeti, pontosítani kell, hogy a

jövedékiadó?kötelezettség rendeltetési hely szerinti tagállamban történ? keletkezése feltételezi a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történ? feladását vagy szállítását a 92/12 irányelv vagy a 2008/118 irányelv rendelkezéseinek megfelelően. E feltétel tükrözi a héairányelv (36) preambulumbekkezdésében kimondott arra irányuló célt, hogy a jövedéki termékek ugyanazon tagállamban tartozzanak a jövedéki adó és a héa hatálya alá.

66 Ezzel szemben az említett feltétel semmilyen formában nem utal arra, hogy a jövedékiadó?köteles adóalany vagy a nem adóalany jogi személy által végzett, a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontjában foglalt beszerzés e rendelkezés értelmében a héa hatálya alá tartozik a rendeltetési hely szerinti tagállamban, még ha a szóban forgó Közösségen belüli szállítás nem kapcsolódik is beszerzéshez.

67 Az az értelmezés, amely szerint a beszerzés az említett rendelkezés értelmében a héa hatálya alá tartozik, akkor is, ha nem kapcsolódik a Közösségen belüli szállításhoz, egyébiránt ellentétes a jelen ítélet 60. pontjában felidézett feltételek kumulatív jellegével. Lehet?vé teszi ugyanis az olyan beszerzés rendeltetési hely szerinti tagállamban való héa hatálya alá tartozását, amely nem kapcsolódik Közösségen belüli szállításhoz, és így nem teljesíti a Közösségen belüli beszerzésnek min?sítéshez szükséges összes feltételt.

68 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni a második kérdésre, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontját úgy kell értelmezni, hogy jövedéki termékek egyetlen Közösségen belüli adófelfüggesztéssel történ? szállításával járó egymást követ? láncügyletek esetében a jövedéki adó megfizetésére köteles gazdasági szerepl? által a rendeltetési hely szerinti tagállamban végzett beszerzés nem min?síthet? a héa hatálya alá e rendelkezés alapján tartozó Közösségen belüli beszerzésnek, ha e szállítás nem kapcsolódik e beszerzéshez.

A harmadik kérdés?I

69 Harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontját úgy kell?e értelmezni, hogy az ugyanazon jövedéki termékekre vonatkozó egymást követ? beszerzési láncban, amely e termékek egyetlen Közösségen belüli adófelfüggesztéssel történ? szállításához kapcsolódik, az a körülmény, hogy e termékeket adófelfüggesztéssel szállítják, meghatározó körülmény?e annak megállapításához, hogy mely beszerzéshez kapcsolódik a szállítás a héa hatálya alá e rendelkezés értelmében vett vonása érdekében.

70 E tekintetben kit?nik a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatból, hogy a két egymást követ?, egyetlen Közösségen belüli szállítással járó termékértékesítési láncot alkotó ügyleteket illet?en a Közösségen belüli szállítás e két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely ebb?l következ?en e rendelkezés alapján egyedül mentesül az adó alól, és annak meghatározása érdekében, hogy a két termékértékesítés közül melyikhez kell a Közösségen belüli szállítást hozzárendelni, a jelen ügy valamennyi különös körülményének átfogó értékelését kell lefolytatni. Ezen értékelés során különösen azt kell meghatározni, hogy mely id?pontban következett be a termékkel való tulajdonosként történ? rendelkezés jogának a végs? vev? javára való második átruházása. Ugyanis abban az esetben, ha e rendelkezési jog második átruházására, azaz a második értékesítésre a Közösségen belüli szállítás megtörténte el?tt kerül sor, azt nem lehet az els? vev? javára történt els? termékértékesítéshez rendelni (lásd ebben az értelemben: 2017. július 26?i Toridas ítélet, C?386/16, EU:C:2017:599, 34–36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 A jelen ítélet 64. pontjában foglalt célra tekintettel az el?z? pontban hivatkozott ítélkezési

gyakorlatot át kell ültetni azon ügyletek értékelésére, amelyek az alapügyben szereplő ügylet mintájára jövedéki termékek egyetlen Közösségen belüli szállítással járó több egymást követő beszerzési láncát alkotják.

72 Ennélfogva az alapügyben szóban forgó láncbeszerzések közül annak meghatározását illetően, amelyhez az egyetlen Közösségen belüli szállítás hozzárendelhető, és amely ennélfogva kizárólagosan minősíthető Közösségen belüli beszerzésnek, a kérdést előterjesztő bíróság feladata a jelen ügy összes sajátos körülményének értékelése, és többek között annak megállapítása, hogy mely időpontban következett be a termék feletti tulajdonosként való rendelkezési jog Arex javára történő átruházása. Abban az esetben, ha ezen átszállás a Közösségen belüli szállítást megelőzően történt, az az Arex által végzett beszerzéshez kapcsolódik, e beszerzést tehát Közösségen belüli beszerzésnek kell minősíteni.

73 Ezen átfogó értékelés keretében annak körülménye, hogy az üzemanyag alapügyben szóban forgó szállítására adófelfüggesztéssel került sor, az alapügyben szóban forgó beszerzési láncban nem meghatározó szempont azon beszerzés meghatározásakor, amelyhez az említett szállítás hozzárendelhető.

74 A jelen ítélet 70. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az egymást követő beszerzési láncban a szállítás egyik vagy másik beszerzéshez történő hozzárendelése alapvetően egy időbeli feltételtől függ, amennyiben azon időpontra helyezi a hangsúlyt, amelyben a Közösségen belüli szállításhoz, valamint a termékkel tulajdonosként való rendelkezéshez kapcsolódó feltételek teljesülnek.

75 Az utóbbi feltételt illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az nem korlátozódik az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formákra, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának az egyik fél általi lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne (lásd ebben az értelemben: 2010. június 3-ai De Fruytier ítélet C-237/09, EU:C:2010:316, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A birtokba vehető dolog olyan átruházása, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, nem követeli meg, hogy az a fél, akire e dolgot átruházzák, e dolog felett fizikailag rendelkezzen, sem pedig azt, hogy az említett dolgot fizikailag a részére elszállítsák, és/vagy azt fizikailag megkapja (2015. július 15-ai Itales végzés, C-123/14, nem tették közzé, EU:C:2015:511, 36. pont).

76 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy a 92/12 és a 2008/118 irányelv a jövedéki termékeket sújtó jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezéseket állapít meg. Amennyiben ezen irányelvek ennek érdekében az adófelfüggesztéssel történő szállításra vonatkozó követelményeket írnak elő, nem befolyásolják a tulajdonjog vagy a tulajdonosként történő rendelkezés átruházását szabályozó feltételeket.

77 Egyébiránt a Bíróság e tekintetben már megállapította, a héa tekintetében az adóköteles esemény, amelynek bekövetkezésével teljesülnek az adó felszámíthatóságához szükséges jogszabályi feltételek, a termék értékesítése vagy behozatala, nem pedig a jövedéki adónak a termékre való kivetése (2005. július 14-ai British American Tobacco és Newman Shipping ítélet, C-435/03, EU:C:2005:464, 41. pont).

78 A jelen esetben kitűnik a Bíróság rendelkezésére álló iratokból, hogy az alapügyben szóban forgó üzemanyag cseh szerződő felektől történő beszerzését követően az Arex azt birtokba vette a saját szállítóeszközeivel Ausztriából a Cseh Köztársaságba történő szállítást megelőzően az Ausztriában történő tartályokba töltés során. E körülményekből kitűnik továbbá, hogy ezen áttöltés során a cseh magánjog szerint e termékek tulajdonjoga átszállt az Arexre. Az említett körülmények alapján – azzal, hogy ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia – úgy

t?nik, hogy az egyetlen Közösségen belüli szállításra a termék feletti tulajdonosként történ? rendelkezési jog Arex javára történ? átruházását követ?en került sor, így az utóbbi által végzett beszerzések min?sítend?k Közösségen belüli beszerzéseknek.

79 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni a harmadik kérdésre, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontját úgy kell értelmezni, hogy az ugyanazon jövedéki termékekre vonatkozó egymást követ? beszerzési láncban, amely e termékek egyetlen Közösségen belüli adófelfüggesztéssel történ? szállításához kapcsolódik, az a körülmény, hogy e termékeket adófelfüggesztéssel szállítják, nem min?sül meghatározó körülménynek annak megállapításához, hogy mely beszerzéshez kapcsolódik a szállítás a h?a hatálya alá e rendelkezés értelmében vett vonása érdekében.

A költségekr?

80 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontját úgy kell értelmezni, hogy az a jövedéki termékek más – az ezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének értelmében –, hozzáadottérték?adó hatálya alá tartozó beszerzést nem végz? adóalany által végzett olyan Közösségen belüli beszerzésére vonatkozik, amely alapján jövedéki adót kell fizetni a rendeltetési hely szerinti tagállam területén.**

2) **A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontját úgy kell értelmezni, hogy jövedéki termékek egyetlen Közösségen belüli adófelfüggesztéssel történ? szállításával járó egymást követ? láncügyletek esetében a jövedéki adó megfizetésére köteles gazdasági szerepl? által a rendeltetési hely szerinti tagállamban végzett beszerzés e rendelkezés értelmében nem min?síthet? a hozzáadottérték?adó hatálya alá e rendelkezés alapján tartozó Közösségen belüli beszerzésnek, ha e szállítás nem kapcsolódik e beszerzéshez.**

3) **A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontját úgy kell értelmezni, hogy az ugyanazon jövedéki termékekre vonatkozó egymást követ? beszerzési láncban, amely e termékek egyetlen Közösségen belüli adófelfüggesztéssel történ? szállításához kapcsolódik, az a körülmény, hogy e termékeket adófelfüggesztéssel szállítják, nem min?sül meghatározó körülménynek annak megállapításához, hogy mely beszerzéshez kapcsolódik a szállítás a hozzáadottérték?adó hatálya alá e rendelkezés értelmében vett vonása érdekében.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: cseh.