

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. július 25.(1)

C-414/17. sz. ügy

AREX CZ a.s.

kontra

Odvolací finanční ředitelství

(a Nejvyšší správní soud [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatali eljárás – Közös hozzáadottértékadórendszer – Jövedékiadóköteles termékek – Az Unión belül feladott vagy szállított termékek értékesítésének adómentessége – Láncügylet – Az árumozgás hozzárendelése egy szállítói láncban belüli értékesítéshez – A jövedékiadóköteles termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárás újfent azzal a kérdéssel kapcsolatos, hogy melyik ügylet tekinthető adómentes Közösségen belüli értékesítésnek egy határokon átnyúló értékesítési láncban, ha fizikai árumozgásra csak egyszer kerül sor. Az eddig elbírált ügyekkel szemben azonban nem csupán kéttagú láncról van szó.(2) Az eljárás ezért módot ad a Bíróságnak arra, hogy tovább pontosítsa az árumozgás hozzárendelését valamely szállítói láncban belüli értékesítéshez.
2. Az alapeljárásban egy osztrák vállalkozás üzemanyagot, tehát jövedéki terméket adott el cseh kereskedők számára. Mielőtt az üzemanyagot végül eladták a cseh Arex CZ (a továbbiakban: Arex) cégnek, amely azért elment Ausztriába, és azt saját járműveivel a Cseh Köztársaságba fuvarozta, több eladás történt cseh viszonteladók között.

3. Az Arex az egyik cseh viszonteladó szerződéses partnereként úgy tekintette magát, mint egy belső jogilag adófizetési kötelezettség alá eső értékesítés címzettje. Ebből az okból érvényesítette az előzetesen felszámított adó levonásához való jogot a cseh szerződéses partnere számára fizetett héára. A cseh adóhatóság azonban azon az állásponton van, hogy az Arex adómentes értékesítés címzettjeként nem jogosult az előzetesen felszámított adó levonására. Megítélése szerint az Arexet Közösségen belüli cseh köztársasági beszerzés után kell megadóztatni.

4. Tekintettel az eladások nagy számára, amellyel szemben csak egyetlen határokon átnyúló árumozgás áll, a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy melyik az adómentes Közösségen belüli értékesítés. Különösen az a kérdés merül fel e tekintetben, hogy szerepet játszik-e, hogy a szállítás egy különleges jövedékiadó-eljárásban, adófelfüggesztéssel történt. (3)

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv), (4) valamint a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-ai 2008/118/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: jövedékiadó-irányelv) (5) előírásai határozzák meg.

6. A héairányelv (36) preambulumbekzdése a jövedéki termékek Közösségen belüli kereskedelme tekintetében a következőket írja elő:

„Mind az adó megfizetésére kötelezett személyek, mind az illetékes hatóságok ellenére a jövedéki termékekre vonatkozó bizonyos értékesítések és Közösségen belüli termékbeszerzések utáni héa kivetésében alkalmazott módszereket össze kell hangolni az ilyen termékeknek egy másik tagállamba történő szállítása esetén tett nyilatkozattételre vonatkozó – a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános szabályozásról és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-ai 92/12/EGK tanácsi irányelvben (6) meghatározott – eljárásokkal és kötelezettségekkel.

7. A héairányelv 2. cikke előírja:

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

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

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

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 92/12/EGK 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;”

8. A héairányelv 3. cikkének (1) bekezdése elírja, hogy bizonyos termékek Közösségen belüli beszerzése a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjában foglalt rendelkezésektől eltérve nem tartozik a héa hatálya alá, különösen bizonyos adóalanyoknak vagy nem adóalany jogi személyeknek a naptári év folyamán bizonyos értékhatárt meg nem haladó beszerzései (az úgynevezett a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás).

9. A „termékértékesítés” ugyanezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint „a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

10. A héairányelv 20. cikke alapján „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.

11. Az „Adómentesség” címet viselő IX. cím 4. fejezetében a 138. cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.

(2) Az (1) bekezdésben említett értékesítéseken kívül a tagállamok mentesítik továbbá az alábbi ügyleteket:

[...]

b) olyan jövedéki termékek értékesítése, amelyeket az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére a beszerző számára az eladó, a beszerző vagy megbízásukból más személy adott fel vagy fuvarozott el, amennyiben ezen értékesítések beszerzője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, akinek a Közösségen belüli, jövedéki adó alá nem eső beszerzései a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a héa hatálya alá, és amennyiben az említett termékek feladása, illetve fuvarozása a 92/12/EGK irányelv 7. cikke (4) és (5) bekezdésének vagy 16. cikkének megfelelően történik;”

12. Ezen irányelv 139. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A 138. cikk (1) bekezdésében említett adómentesség nem vonatkozik az olyan adóalanyok által végzett termékértékesítésekre, akik a kisvállalkozások számára a 282–292. cikkben meghatározott mentességben részesülnek.

Az 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.”

13. A 92/12/EGK irányelv 7. cikkének (4) és (5) bekezdése és 16. cikke a jövedékiadóirányelv általi hatályon kívül helyezéséig az adófelfüggesztésre vonatkozó szabályozást tartalmazott. A

jövedékiadó?írányelv 4. cikkének 7. pontja alapján az „adóelfüggesztés”: vámfelfüggesztési eljárás vagy intézkedés hatálya alá nem tartozó jövedéki termék el?állítására, feldolgozására, tárolására vagy szállítására alkalmazott, a jövedéki adót felfüggeszt? eljárás vagy intézkedés.

14. „Bejegyzett címzettként” az ezen írányelv 4. cikkének 9. pontjában foglalt fogalom meghatározás szerint az a 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?elfüggesztéssel más tagállamból szállított jövedéki terméket átvegyen.

15. A jövedékiadó?írányelv 17. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján az adóelfüggesztéssel történ? szállítás csak valamely adóraktár engedélyese vagy bejegyzett feladó révén valamely adóraktár engedélyese vagy bejegyzett címzett számára lehetséges. Bizonyos körülmények között a szállítás olyan közvetlen rendeltetési helyre is lehetséges a rendeltetési hely szerinti tagállamban, amelyet az adóraktár engedélyese vagy a bejegyzett címzett határozott meg (a jövedékiadó?írányelv 17. cikkének (2) bekezdése).

16. A jövedékiadó?írányelv 7. cikkének (1) bekezdése szerint a jövedékiadó?kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás id?pontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik. A szabad forgalomba bocsátás ideje egyebek mellett a jövedéki termék bejegyzett címzett általi átvételének ideje, lásd a jövedékiadó?írányelv 7. cikke (3) bekezdésének a) pontját.

B. A cseh jog

17. Ami az alkalmazandó cseh jogot illeti, els?sorban a hozzáadottérték?adóról szóló törvény 64. §-ára szükséges utalni, amely a héaírányelv 138. cikkét ültette át a nemzeti jogba. Ez alapján mentes a héa alól a jövedéki adó hatálya alá tartozó termékek jövedelemadó?elfüggesztéssel történ?, Közösségen belüli értékesítése olyan adóalanynak vagy adóalanynak nem min?sül? jogi személy számára, aki nem min?sül adóalanynak másik tagállamban.

III. A tényállás és az el?zetes döntéshozatali eljárás

18. Az alapeljárás tárgyát több, eredetileg a Shell Austria GmbH finomítóiból származó üzemanyag eladása képezi. Ezt az osztrák Doppler Mineralöle GmbH (a továbbiakban: Doppler) négy, egyaránt a Cseh Köztársaságban székhellyel rendelke? társaságnak, konkrétan a Burley s.r.o., a Profikredit s.r.o., a Bore s.r.o. és a Top Ten Development s.r.o. (a továbbiakban: els? cseh vev?k) számára eladta.

19. Az els? cseh vev?k szerz?dést kötöttek a Garantrans s.r.o.-val (a továbbiakban: Garantrans), amely a jövedékiadó?írányelv értelmében bejegyzett címzettként járt el a nevükben, annak érdekében, hogy lehet?vé váljon az adóelfüggesztéssel történ? szállítás.

20. Az els? cseh vev?k az üzemanyagot eladták a lánc egy további, a Cseh Köztársaságban székhellyel rendelke? tagjának. Ez bizonyos esetekben a TM Truck s.r.o., más esetekben a Cllaruss Gall s.r.o. volt. Ezek a Kont Fuel Distribution s.r.o.-nak (a továbbiakban: Kont Fuel), illetve más esetekben a Benaft s.r.o.-nak (a továbbiakban: Benaft), az Arex közvetlen szerz?déses partnereinek ismét eladták az üzemanyagot. A Kont Fuel és a Benaft az Arexnek történ? eladáskor feltüntette a cseh héát, amelyet az Arex megfizetett, a Kont Fuel, illetve a Benaft pedig befizette. Az Arex a Kont Fuelnek, illetve a Benaftnak kifizetett héára tekintettel adólevonást érvényesített.

21. Az üzemanyagot az Arex saját gépjárm?vei felhasználásával és saját költségére, adóelfüggesztéssel fuvarozta Ausztriából a Cseh Köztársaságba. Általában ennek során a

jövedéki terméket el?ször egy, a jövedékiadó?írányelv értelmében vett bejegyzett címzett által megjelölt helyre kell fuvarozni a határ másik oldalán, ahol azt szabad forgalomba bocsátják. Csak ezt követ?en történhet meg a végs? rendeltetési helyre történ? fuvarozás. A Garantrans a jövedéki adót az els? cseh vev?k nevében befizette.

22. Az Arexnél lefolytatott adóellen?rzés során az adóhatóság úgy vélte, hogy az Arexet adómentes Közösségen belüli értékesítés címzettjeként Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében kell megadóztatni. Ennek megfelelően, az el?zetesen felszámított adó egyidej? levonásával a héafizetési kötelezettség újbóli megállapításáról határozott. Mindazonáltal a Kont Fuelnek, illetve a Benaftnak kifizetett héára tekintettel nem engedte meg az Arexnak az el?zetesen felszámított adó levonását. Ezeknek ugyanis – megítélése szerint – egyáltalán nem volt fizetési kötelezettségük, mivel szerinte adómentes Közösségen belüli értékesítésről volt szó.

23. Az Arex ezzel szemben úgy véli, hogy az els? cseh vev?k Közösségen belüli termékbeszerzést vittek véghez. Ez szerinte már a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontjából következik, amely alapján az adófelfüggesztéssel történ? fuvarozással összefügg? értékesítés minden esetben adómentes a Közösségen belül. Megítélése szerint ezért az ezzel az értékesítéssel összefügg? termékbeszerzést kell megadóztatni, míg minden ezt követ? értékesítés héaköteles a Cseh Köztársaságban.

24. Az Arex az adóhatóságnak a héafizetési kötelezettség újbóli megállapításával és az el?zetesen felszámított adó levonásának megtagadásával szemben el?ször az Odvolací finan?ní ?editelství (pénzügyi fellebbezési testület, ellenérdek? fél az alapeljárásban) el?tt sikertelen fellebbezést, majd az elutasító határozattal szemben keresetet nyújtott be. A Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (regionális bíróság, ?eské Bud?jovice, Cseh Köztársaság) elutasította a keresetet. Az e döntéssel szemben el?terjesztett fellebbezés a Nejvyšší správní soud (legfels?bb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) el?tt függ?ben van. A Nejvyšší správní soud (legfels?bb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és az EUMSZ 267. cikk alapján el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1. Minden adóalanyt a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett adóalanyoknak 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 [...] jövedékiadó?írányelv releváns rendelkezései szerint történik, a jövedékiadó?írányelv 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 árukat 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?”

25. A Bíróság el?tti eljárásban az adóhatóság, a Cseh Köztársaság és az Európai Bizottság terjesztett el? írásbeli észrevételeket. Valamennyien részt vettek a 2018. június 13?án megtartott tárgyaláson. Az Arexet nem képviseltek érvényesen a tárgyaláson. Ennélfogva nem lehetett az

által a kifejtetteket figyelembe venni.

IV. A jogkérdés?

26. Mindegyik kérdés a héairányelvnek a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét szabályozó 138. cikkével kapcsolatos. Végeredményben ettől függ, hogy jogszerűen tagadták-e meg az Arextől az adólevonás jogát. Ha ugyanis az Arex számára történő értékesítés valóban adómentes volt, az Arexnek egyáltalán nem kellett volna a Benaft, illetve a Kont Fuel számára héát fizetnie. Így pedig nem lenne joga adólevonásra sem. Az Arexnek ez esetben inkább polgári jogi lépéseket kellene tennie a Benaft, illetve a Kont Fuel számára jogosulatlanul kifizetett héa visszatérítése érdekében.

27. Ami a Közösségen belüli beszerzés adóhatóság általi utólagos megadóztatásának jogszerűségét illeti (ami végeredményben az Arex számára gazdaságilag semleges az elzeterjesztett felszámított adó egyidejű levonása miatt), a Bíróság a rendelkezés kért értelmezésén keresztül szintén hasznos iránymutatással szolgálhat a kérdést elzeterjesztett bíróság számára a jogvita megoldásához.(7) Mivel bár az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja szabályozza a Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatását, ebben az összefüggésben a Közösségen belüli értékesítés adómentességére vonatkozó elírások is relevánsak. Ugyanis egy termék Közösségen belüli értékesítése és Közösségen belüli beszerzése ugyanazon érme két oldala.

28. A héairányelv határokon átnyúló termékfeladással kapcsolatos rendelkezései a rendeltetési ország elvének érvényesítését célozzák. Ezen elv alapján azt kell biztosítani, hogy a héát mint fogyasztási adót abban a tagállamban fizessék meg, ahol a végső fogyasztás történik. Ebből az okból valamely, a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése a) pontjának i. alpontja és 40. cikke értelmében vett határokon átnyúló értékesítés esetén a rendeltetési országban adóztatják meg a termék beszerzését. A kétféle adóztatás elkerülése érdekében ugyanakkor ugyanezen termék értékesítését a származási országban elbb mentesíteni kell az adó alól.(8) A Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés következésképpen egy és ugyanazon gazdasági művelet.(9)

29. A kérdést elzeterjesztett bíróság az első két kérdésével azt kívánja tisztázni, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja e tekintetben egy különös szabályt tartalmaz-e arra, hogy miként kell meghatározni az adómentes Közösségen belüli értékesítést a jövedéki termékek határokon átnyúló fuvarozása esetén.

30. Ennek jegyében azt kívánja megtudni a bíróság, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja alkalmazandó-e egyáltalán egy olyan tényállásra, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi. Ebből az okból az elzeterjesztett döntéshozatalra elzeterjesztett első két kérdés együtt vizsgálendő.

31. A harmadik kérdés arra az esetre vonatkozik, ha a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem alkalmazandó az alapeljárás szerinti helyzetben, vagy abból nem következik semmilyen sajátosság a határokon átnyúló adómentes árumozgás egy bizonyos ügylethez történő hozzárendelésére nézve. A kérdést elzeterjesztett bíróság ezzel azokra a kritériumokra kérdez, amelyek útján a hozzárendelés történik. Különösen arra kérdez rá a bíróság, hogy szerepet játszik-e a hozzárendelés során, hogy az árukat jövedékiadózfelfüggesztés hatálya alatt fuvarozták. Ezt az első két kérdés megválaszolását követően fogom vizsgálni.

A. Az első és a második kérdés?

32. A kérdést elzeterjesztett bíróság azért teszi fel az első két kérdést, mert úgy véli, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem csupán a jövedéki termékek Közösségen

belüli értékesítésének adómentességéről rendelkezik. A bíróság lehetségesnek tartja, hogy az elírás az adófelfüggesztéssel történő termékszállítás egy értékesítési lánc valamely értékesítéséhez történő hozzárendeléséről is rendelkezhet. A héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontjából ugyanis – álláspontja szerint – az következik, hogy minden esetben az az értékesítés tekintendő mentesnek az adózás alól, amellyel az adófelfüggesztéssel történő termékszállítás összefügg.

33. A héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja lenne ez esetben a meghatározó szabály ahhoz, hogy a Doppler értékesítése az első cseh vevők számára adómentes Közösségen belüli értékesítésnek minősüljön. Következésképpen minden ezt követő értékesítés nemzeti értékesítésként a Cseh Köztársaságban lenne adóköteles. Az Arex ez esetben joggal érvényesített volna adólevonást a Benaft, illetve a Kont Fuel számára megfizetett héára.

34. Ennek feltétele ugyanakkor, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja valóban alkalmazandó a Doppler és az első cseh vevők közti értékesítésre. Erre vonatkozik az első kérdés (lásd az 1. pontot). A második kérdéssel ezután azt kívánja tisztázni a kérdést elterjesztő bíróság, hogy az elírásból valóban következik-e az, hogy egy értékesítési láncban minden esetben az az értékesítés tekintendő mentesnek az adózás alól, amely során az adófelfüggesztéssel történő szállítás történik (lásd a 2. pontot).

1. A héairányelv 138. cikke (2) bekezdése b) pontjának hatálya (első kérdés)

35. Az irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján a tagállamok az olyan jövedéki termékek értékesítését is mentesítik az adó alól, „amelyeket [a Közösségen belül adnak fel vagy fuvaroznak el], amennyiben ezen értékesítések beszerzője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, *akinek a Közösségen belüli, jövedéki adó alá nem eső beszerzései a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a héa hatálya alá*, [...] és amennyiben az említett termékek [...] fuvarozása [adófelfüggesztéssel] történik”. Az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése alá egyebek mellett a kisvállalkozások tartoznak.

36. Nem vitás, hogy az első cseh vevők nem olyan „adóalanyok [...], akinek a Közösségen belüli [egyéb] beszerzései a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a héa hatálya alá”. A kérdést elterjesztő bíróság szerint ugyanakkor kérdéses, hogy az irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja mégis alkalmazandó-e az első cseh vevőkre, mivel a „Közösségen belüli beszerzései a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a héa hatálya alá” betoldás álláspontja szerint csak a közvetlenül előtte említett nem adóalany jogi személyekre vonatkozik.

37. Ez ugyanis a cseh szövegváltozat megfogalmazásából nyilvánvaló. Ebben a változatban tudniillik egy adóalanyról és egy nem adóalany jogi személyről van szó, egyes számban, míg a „Közösségen belüli beszerzései [...]” betoldást vonatkozó névmás vezeti be, amely egyes számban áll („jejíž”). Ennélfogva nyelvtanilag csak az utoljára említett nem adóalany jogi személyre vonatkozik.

38. Ez ugyanakkor úgy történik, hogy a cseh szövegváltozat sajátossága. A legtöbb más szövegváltozat többes számban vonatkozik az adóalanyokra és a nem adóalany jogi személyekre, amely által az azt követő vonatkozó névmás, amely több személyre is vonatkozhat, nyelvtanilag nem rendelhető hozzá a személyek egyik csoportjához sem.(10)

39. A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján fősabályként minden nyelvi változat azonos ranggal bír,(11) így abból a körülményből, hogy a nyelvi változatok többsége a szabályozás bizonyos változatát alkalmazza, nem lehet következtetéseket levonni. Amennyiben egy uniós jogi szöveg különböző nyelvi változatai eltérnek egymástól, a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét

képezi.(12)

40. Ebből az értelmezésből az következik, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja csak olyan Közösségen belüli, adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére történő jövedékitermékértékesítéssel kapcsolatos, amelynek a Közösségen belüli beszerzése *minden esetben* az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése alá tartoznak. A jövedéki termékek „rendes” adóalanyok számára történő, Közösségen belüli értékesítésének adómentessége ugyanis már a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdéséből következik.

41. Az irányelv átfogó olvasatából az következik, hogy a jövedéki termékek fűszabályként a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „termékeknek” tekintendők a hozzáadottértékadó rendszerében. Ebből indul ki az irányelv 3. cikke (1) bekezdésének b) pontja is, amely a „jövedéki termékeken kívüli termékek” beszerzésének adómentességéről rendelkezik.

42. Ha azonban a „termékek” adóalany számára történő értékesítése már az irányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján adómentes, az irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja felesleges volna, amennyiben az a jövedéki termékek „rendes” adóalanyok számára történő értékesítésének mentességéről rendelkezik.

43. Amennyiben az irányelv 138. cikke (2) bekezdése b) pontjának az irányelv 138. cikkének (1) bekezdésén túli normatív tartalmat kívánunk tulajdonítani (lásd az „(1) bekezdésben említett értékesítéseken kívül” megfogalmazást), ez olyan adóalanyokra kell, hogy vonatkozzon, akiknek más beszerzése az irányelv 3. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartoznak. Erre a csoportra egyébként az irányelv 139. cikke (1) bekezdésének második francia bekezdése miatt ugyanis nem vonatkozik az irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti mentesség.

44. A 138. cikk (1) bekezdése, a 139. cikk (1) bekezdésének második francia bekezdése és a 138. cikk (2) bekezdésének b) pontja ezért szabály – kivétel – kivétel alóli kivétel viszonyban áll:

45. Az irányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerint az adóalany számára történő Közösségen belüli termékértékesítés fűszabályként adómentes a származási országban. Az adómentesség azonban csak akkor helyénvaló, ha a beszerzést a rendeltetési országban megadóztatják, lásd az irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontját.(13) Mivel már az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése alapján nem tartoznak a héa hatálya alá bizonyos adóalanyok és nem adóalany jogi személyek Közösségen belüli beszerzése, a 139. cikk (1) bekezdésének második francia bekezdése alapján ezek számára a Közösségen belüli termékértékesítés nem mentes az adó alól. E címzettek számára ezért a Közösségen belüli termékértékesítést, az irányelv 138. cikkének (1) bekezdésétől eltérve a származási országban adóztatják.

46. Némileg más vonatkozik azonban a jövedéki termékek imént említett címzettek számára történő, Közösségen belüli értékesítésére, amennyiben azt adófelfüggesztéssel fuvarozzák: e termékek Közösségen belüli értékesítése az irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján – kivétel alóli kivételként – mégis mentesek az adó alól a származási országban. Ezzel összhangban az irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontja alapján e termékek beszerzése a rendeltetési országban adózik.

47. A kivétel alóli kivétel oka – amint az az irányelv (36) preambulumbekkezdéséből következik – a héa és a jövedéki adó bizonyos fokú összehangolására irányuló törekvés. A kivételi alóli kivétel révén a héafizetési kötelezettség – csakúgy, mint a jövedékiadó fizetési(14) – a rendeltetési országban keletkezik.

2. Az el?írás jelent?ése az adómentes Közösségen belüli értékesítés értékesítési lánc esetében történ? meghatározásával kapcsolatban (második kérdés)

48. A fenti megfontolásokból az következik, hogy az irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem nyújt eligazítást az adófelfüggesztéssel történ? fuvarozás valamely láncbeli értékesítéshez történ? hozzárendelésével kapcsolatban. Az el?írás értelme ugyanis az, hogy a jövedéki termékek Közösségen belüli értékesítése az irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontja általi, rendeltetési országban történ? adóztatás tükörképeként a származási országban adómentes legyen.

49. Az „[...] és amennyiben az említett termékek [...] fuvarozása a 92/12/EGK irányelv 7. cikke (4) és (5) bekezdésének vagy 16. cikkének megfelelően történik” betoldás, azaz az adófelfüggesztéssel történ? szállítás nem jelenti ezért azt, hogy mindig az az értékesítés mentes az adózás alól, amely az adófelfüggesztéssel történ? fuvarozással függ össze. Az adófelfüggesztéssel történ? szállítás az adómentességnek inkább egy további *feltétele*.

50. A jövedéki termékekkel való határokon átnyúló kereskedés esetén tehát a jövedékiadó?kötelezettség rendszerint a fogadó országban (rendeltetési ország) keletkezik,(15) ha egy termék adófelfüggesztéssel történ? szállítással érkezik e tagállam területére.(16) Egyéb esetben az adókötelezettség már korábban, a származási ország területén keletkezik, lásd a jövedékiadó?irányelv 7. cikke (2) bekezdésének b) pontját. Ennélfogva csak az adófelfüggesztéssel történ? feladással lehet biztosítani a héa és a jövedéki adó (36) preambulumbekkezdés által biztosítani kívánt összhangját.(17)

51. Amennyiben az árukat nem adófelfüggesztéssel fuvarozzák, nincs szükség további adómentességre, és marad az irányelv 139. cikke (1) bekezdése második francia bekezdésének szabályozása: a jövedékiadó? és a héa?kötelezettség egységesen a származási országban keletkezik.

52. Egyebekben az irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem kifejezetten az értékesítési lánc helyzetével kapcsolatos, így már ebb?l az okból sem nyilvánvaló, hogy az el?írás a fuvarozásnak a jövedéki termékek valamely értékesítéséhez történ? hozzárendelését szabályozza.

53. Következésképpen az els? két kérdésre azt kell válaszolni, hogy a 2006/112/EK irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja csak a jövedéki termékek olyan adóalanyok számára történ? értékesítésére alkalmazandó, akiknek más beszerzései az ugyanezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdése alapján nem tartoznak a héa hatálya alá. Az irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja az ott szabályozott adómentességen túl, egy határokon átnyúló értékesítési lánc esetében nem tartalmaz el?írást az adófelfüggesztéssel történ? árumozgás valamely értékesítéshez történ? hozzárendelését illet?en.

B. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett harmadik kérdésr?l

54. Az általános szabályok szerint kell tehát megállapítani, hogy az alapeljárásban a lánc melyik értékesítése tekintend? adómentes Közösségen belüli értékesítésnek. Harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság konkrétan azt kívánja tisztázni, hogy az adófelfüggesztéssel történ? fuvarozás amellet? sz?l?e, hogy a határokon átnyúló szállítást a Doppler els? cseh vev?k számára történ? értékesítéséhez kell hozzárendelni, annak ellenére, hogy azt az Arex járm?veinek felhasználásával és költségére végezték.

55. A Bíróság eddigi ítélezési gyakorlatából kiindulva az alapeljárásra is érvényes, hogy az

egyetlen fizikai árumozgással járó értékesítési láncban az értékesítések közül csak egy min?szülhet Közösségen belüli, és így adómentes értékesítésnek.(18)

56. Az, hogy melyik ez az értékesítés, attól függ, hogy melyik jogviszonyhoz kapcsolódik a határokon átnyúló értékesítés. A termék határokon átnyúló feladása vagy fuvarozása ugyanis az a tényállási elem, amely a Közösségen belüli értékesítést (illetve a Közösségen belüli beszerzést(19)) a „rendes” belföldi értékesítéstől megkülönbözteti.(20)

57. Az értékesítési lánc összes többi értékesítése, amelynél hiányzik a határokon átnyúló szállítás kiegészítő tényállási eleme, az irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett belföldi értékesítésnek tekintendő tehát. Az ilyen értékesítések teljesítési helye a héa-irányelv 32. cikke alapján minden olyan értékesítés esetén, amely a Közösségen belüli mentesített értékesítés el?tt történt, a származási országban, minden azt követ? értékesítés esetén pedig a rendeltetési országban van.(21)

1. A határokon átnyúló fuvarozás egy értékesítési lánc valamely értékesítéséhez történ? kapcsolása

58. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a határokon átnyúló fuvarozásnak egy értékesítési lánc valamely értékesítéséhez történ? hozzárendelésekor az egyedi eset sajátos körülményeit kell alaposan figyelembe venni.(22)

59. E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy nem játszik szerepet az, hogy ki a fuvarozás során a dolog nemzeti jogi értelemben vett tulajdonosa, vagy az kinek a birtokában van.(23) A Bíróság szintén döntött arról, hogy pusztán abból a tényből, hogy a terméket már tovább értékesítették, még nem lehet arra következtetni, hogy a szállítás mindig a következő értékesítéshez kapcsolódik.(24) Ennyiben a pusztán továbbértékesítés ténye nem bír jelent?séggel az árumozgás valamely értékesítéséhez történ? hozzárendelését illet?en.

60. A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján azt azonban figyelembe kell venni, hogy a fuvarozást ki végzi, vagy azt kinek a költségére végzik.(25) Pontosabban szólva az lényeges, hogy a fuvarozás folyamán ki viseli a dolog esetleges megsemmisülésének kockázatát.

61. Ennek megfelelően a Bíróság számos, két elemből álló értékesítési láncsal (els? vev? – közbelső értékesítő – végs? vev?) kapcsolatos ügyben döntött úgy, hogy a szállítás már nem rendelhető az „els?” értékesítéshez, amennyiben a dologgal való tulajdonosként történ? rendelkezési jogot már a végs? vev?nek, azaz a „második” értékesítés címzettjének történ? szállítást megelőzően átruházták.(26)

62. Aki már „tulajdonosként”(27) rendelkezik a termékkel, az rendszerint viseli a dolog esetleges megsemmisülésének kockázatát is. Ugyanis valamely termék feletti tetszőleges rendelkezési joggyakorlás, mint például annak megsemmisítése vagy elfogyasztása, a tulajdonosi jogosítványok tipikus megnyilvánulása.(28) E jognak a másik oldala éppen az, hogy a jogosult viseli a termék esetleges megsemmisülésének kockázatát. Következésképpen feltételezhető, hogy aki viseli a termék esetleges megsemmisülésének kockázatát, az rendelkezik a termék feletti tulajdonosként történ? rendelkezési jog képességével is.

63. Ez így van függetlenül attól a kérdéstől, hogy ezekben az esetekben a fuvarozást küls? szempontból ki hajtja végre (ez az eldöntött ügyekben leggyakrabban a közbelső értékesítő),(29) és függetlenül attól, hogy miként kell jogilag min?síteni annak a kapcsolatát, aki a rendelkezési joggal bír(30) (azaz hogy már tulajdonos-e, vagy csupán tulajdon?átruházási igénye van).

64. Ezen okból az eddig eldöntött ügyekben a szállítást ahhoz az értékesítéshez rendelték,

amelynek részese volt az a címzett, aki a fuvarozás ideje alatt az esetleges megsemmisülés kockázatát viselte (amennyiben ezt a nemzeti bíróság megállapította).

65. Az alapeljárásra nézve ez azt jelenti, hogy az bír jelentéssel, hogy az Arexnek az üzemanyag határokon átnyúló fuvarozása során volt-e már oly módon az üzemanyag felett rendelkezési joga, hogy az esetleges megsemmisülés kockázatát viselte. Erről nem lenne szó, ha az üzemanyag határokon átnyúló fuvarozása során (azaz a finomítóból a cseh köztársasági szabad forgalomba bocsátásig) az Arex csupán szállítmányozóként járt volna el.(31)

66. A kérdés végleges megítélése ugyanakkor a kérdést elterjesztő bíróságra tartozik.(32)

2. Az üzemanyag jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállításának jelentősége

67. Az elzáró döntéshozatalra utaló végzés indokolásából arra lehet következtetni, hogy a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, adófelfüggesztéssel történő határokon átnyúló szállítás – noha az Arex járműveinek felhasználásával és költségére történt – csak az első, a Doppler és az első cseh vevők közötti ügylethez rendelhető, mivel csak ebben a helyzetben teljesülnek a szállítás e módjának feltételei. A jövedékiadó-irányelv alapján ugyanis e szállítási mód csak adóraktár-engedélyesek és bejegyzett feladók számára fenntartott, és csak bejegyzett címzettek számára – mint a Garantrans – történhet.

68. Ezért maga az Arex nem tudja az üzemanyagot jövedékiadó-felfüggesztéssel egy szabadon választott helyre fuvarozni. Rendszerint a bejegyzett címzett határozza meg egy helyet a határ másik oldalán, ahol a jövedéki terméket szabad forgalomba bocsátják. Csak ezt követően lehetséges a jövedékiadó-irányelvben említett személyektől eltérő személy általi fuvarozás.

69. Az adófelfüggesztéssel történő szállítás lehet olyan körülmény, amelyet a nemzeti bíróságnak a hozzárendelésről szóló döntés során figyelembe kell vennie. A héairányelv (36) preambulumbekkezdése szerint ugyanis a hál és a jövedékiadó-teher összhangját meg kell teremteni. Ebből azonban nem következik, szemben a kérdést elterjesztő bíróság álláspontjával, hogy a jövedékiadó-kötelezettség keletkezése valamely személynél szükségképpen azt is eldönti, hogy az adómentes értékesítés e személy számára történt. Ezt a Bizottság is hangsúlyozta a tárgyaláson.

70. Amint azt a Bíróság e tekintetben már megállapította, a hál tekintetében az adóköteles esemény, amelynek bekövetkezésével teljesülnek az adó felszámíthatóságához szükséges jogszabályi feltételek, a termék értékesítése, és nem pedig a jövedéki adónak a termékre való kivetése.(33) Az ilyen összekapcsolás ellen szól továbbá a hál mint összefüggő adó és a jövedéki adó mint egyszeri adó eltérő logikája.

71. Az adófelfüggesztéssel történő szállítás ennél fogva a hozzárendelési döntés szempontjából csak akkor mérvadó, ha kihatással van a fuvarozás alatti kockázatviselésre a felek között.

72. Amennyiben a nemzeti bíróság ezért arra a következtetésre jut, hogy az adófelfüggesztéssel történő fuvarozás alatti esetleges megsemmisülés kockázatát a Doppler viselte, úgy a szállítást – amelyet az Arex ennél fogva pusztán szállítmányozóként hajtott végre – az első értékesítéshez kellene hozzárendelni.

73. Megítélésem szerint⁽³⁴⁾ ugyanis a kockázat viseléséből következtetés vonható le egy értékesítési lánc érintett résztvevőinek szerepére vonatkozóan. Tényleges vélelem szól amellett ugyanis, hogy az, aki egy terméket *másnak szállít*, és viseli e termék megsemmisülésének kockázatát a szállítás alatt, szintén értékesítőként jár el. Az értékesítést kell ezért a Közösségen belül mentesíteni az adózás alól.

74. Ez a vélelem a kétoldalú („rendes”) Közösségen belüli értékesítésre ugyanúgy vonatkozik, mint a láncügyletekre.⁽³⁵⁾ Természetesen lehetnek olyan esetek is – a kétoldalú viszonyban és a láncügyletekben egyaránt –, amelyekben a termék címzettje viseli a fuvarozás alatt a kockázatot. Egy láncügyletben az ilyen címzett szükségképpen mindig a lánc végén áll (egyéb esetben szolgáltatóként jár el). Amennyiben azonban a címzett az értékesítési lánc végén áll, nincs kétség, hogy melyik jogviszonyhoz (tudniillik az utolsóhoz) kell a szállítást hozzárendelni.

75. Amennyiben tehát az első eladó viseli a fuvarozás alatti esetleges megsemmisülés kockázatát, kiindulhat abból, hogy az értékesítése adómentes. Abban az esetben viszont, ha a szerződéses partnere viseli a kockázatot, attól függ az adómentes Közösségen belüli értékesítés, hogy láncügyletről van-e szó.

76. Ezért az első eladót, amint azt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata megköveteli, tájékoztatni kell arról, hogy a szerződéses partnere a terméket már tovább értékesítette.⁽³⁶⁾ Egyéb esetben, akkor is, ha az első eladó nem viselte a fuvarozás kockázatát, abból indulhat ki, hogy számára az ügylet adómentes, mivel kétoldalú viszonyban a címzett is viselheti a kockázatot, anélkül, hogy kizárt lenne az adómentes Közösségen belüli értékesítés.⁽³⁷⁾

77. Ha azonban az első eladót arról tájékoztatják, hogy egy láncügyletről van szó, arra a következtetésre juthat abból a körülményből, hogy más viseli a termék esetleges megsemmisülésének kockázatát, hogy szolgáltatóként ez szállítja a terméket határokon átnyúlóan, és így adómentesen. Ezért az értékesítése adóköteles.

3. Közbenes értékesítő általi kockázatviselés

78. Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jut, hogy az első cseh vevők viselték az esetleges megsemmisülés kockázatát az adófelfüggesztéssel történő fuvarozás alatt, ez esetben a második értékesítést (az első cseh vevőktől a lánc következő tagjai számára) kellene adómentesnek tekinteni.⁽³⁸⁾

79. Ezért a fenti megfontolásokból az is következik, hogy a rendelkezési jog átruházása a végső vevőre csak az utolsó lehetséges időpontot jelenti, ami után a további szállítás már nem rendelkezési jogot korábbi értékesítéshez.

80. Egyáltalán nem kizárt ugyanis, hogy a Közösségen belüli beszerzés esetén a szállítás időben megelőzi a rendelkezési jog átruházását. Sőt, láncügyleteken kívül ez a tipikus eset: egy szokásos határokon átnyúló értékesítés esetén a címzett főszabályként csak a termék átadásával kap jogot az azzal való tulajdonosként történő rendelkezésre. Mégis vitathatatlanul egy adómentes értékesítés történik a számára.

81. Ennyiben nem kötelező a Bíróság egyetlen *a contrario* döntése, miszerint ha a végső vevőre a rendelkezési jogot csak a rendeltetési államban ruházzák át, akkor a kéttagú láncban az „első” értékesítést kell mentesíteni.⁽³⁹⁾ Ezt mutatja a több mint két értékesítésből álló értékesítési láncok mint az alapeljárás példája is: amennyiben a rendelkezési jogot a végső vevőre csak a rendeltetési államban ruházzák át, azt egy sor más értékesítés előzi meg, amelyek közül további döntés szükséges a hozzárendelést illetően. Egyedül ebből a körülményből (a rendelkezési jog

átruházásából a végső vevőre a rendeltetési államban) ezért nem lehet következtetéseket levonni, hogy melyik értékesítéshez rendelendő hozzá az árumozgás. Minden esetben meg kell határozni, hogy ki viseli a szállítás során a termék esetleges megsemmisülésének kockázatát.

V. Véggkövetkeztetések

82. Összefoglalva azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1. A 2006/112/EK irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja csak a jövedéki termékek olyan adóalanyok számára történő értékesítésére alkalmazandó, akiknek más beszerzései az ugyanezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében nem tartoznak a héa hatálya alá. A 2006/112/EK irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja az ott szabályozott adómentességen túl egy határokon átnyúló értékesítési lánc esetében nem tartalmaz előírást az adófelfüggesztéssel történő árumozgás valamely értékesítéshez történő hozzárendelését illetően.

2. Egy határokon átnyúló értékesítési lánc esetében az adófelfüggesztéssel egyetlen árumozgás valamely értékesítéshez történő hozzárendelését illetően az bír döntéssel, hogy az értékesítési lánc másik tagjának történő fuvarozás során ki viseli az áru esetleges megsemmisülésének kockázatát.

1 Eredeti nyelv: német.

2 A Bíróság számos eljárása foglalkozott már az árumozgás egy úgynevezett Közösségen belüli láncügylet valamely értékesítéséhez történő hozzárendelésével, lásd például: 2006. április 6-ai EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232); 2010. december 16-ai Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786); 2012. szeptember 27-ai VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592); 2017. július 26-ai Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599); 2018. február 21-ai Kreuzmayr ítélet (C-628/16, EU:C:2018:84).

3 Ez egy különleges eljárás a jövedéktermék-szállításra, amely során a jövedékiadó-kötelezettség csak a szállítás befejezésekor keletkezik, ugyanis az árukat csak akkor bocsátják szabad forgalomba.

4 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

5 HL 2009. L 9., 12. o.

6 Hatályon kívül helyezte a 2008/118/EK irányelv.

7 Állandó ítélkezési gyakorlat a Bíróság azon törekvése, hogy a nemzeti bíróságok számára szakszerű iránymutatást nyújtson az uniós jog értelmezéséhez és alkalmazásához; lásd többek között: 2008. január 31-ai Centro Europa 7 ítélet (C-380/05, EU:C:2008:59, 49–51. pont); 2010. március 11-ai Attanasio Group ítélet (C-384/08, EU:C:2010:133, 17. és 19. pont); 2017. július 13-ai Kleinsteuber ítélet (C-354/16, EU:C:2017:539, 61. pont); 2017. július 26-ai, Europa Way és Persidera ítélet (C-560/15, EU:C:2017:593, 35. és 36. pont).

8 Lásd ezzel kapcsolatban: az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 23–25. pont).

- 9 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 23. és 24. pont); 2010. november 18-i X ítélet (C-84/09, EU:C:2010:693, 28. pont); 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 31. pont).
- 10 Legalábbis a német, angol, francia, spanyol, lengyel, bolgár, portugál és olasz változat.
- 11 Cilfit és társai ítélet (283/81, EU:C:1982:335, 18. pont); EMU Tabac és társai ítélet (C-296/95, EU:C:1998:152, 36. pont); Givane és társai ítélet (C-257/00, EU:C:2003:8, 36. pont); Kyocera ítélet (C-152/01, EU:C:2003:623, 32. pont).
- 12 2012. április 26-i DR és TV2 Danmark ítélet (C-510/10, EU:C:2012:244, 45. pont); 2018. június 7-i EP Agrarhandel ítélet (C-554/16, EU:C:2018:406, 36. pont); 2018. június 5-i Kolev és Kostadinov ítélet (C-612/15, EU:C:2018:392, 87. pont).
- 13 Lásd ezzel kapcsolatban a jelen indítvány 28. pontját.
- 14 Lásd ezzel kapcsolatban a jelen indítvány 50. pontját.
- 15 A jövedékiadó-kötelezettség fogadó országban történő keletkezése tehát figyelemmel van az irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontjának tükröképeként funkcionáló 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának iii. alpontjára.
- 16 Ezt a helyzetet szabályozta a 92/12 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése, amelyre a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja utal.
- 17 Az olyan adóalanyok közti kereskedelemmel kapcsolatban, amelyek nem tartoznak az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése alá, azaz különösképpen amelyek nem kisvállalkozások, és amelyek Közösségen belüli beszerzései az irányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján amúgy is a héa alá tartoznak, az irányelv abból indul ki, hogy a határon átnyúló fuvarozást tipikusan adófelfüggesztéssel intézik, és ezért nincs szükség különös szabályokra.
- 18 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232, 45. pont); 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 34. pont); az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 35. pont).
- 19 A Közösségen belüli értékesítés és a Közösségen belüli beszerzés tényállási elemei azonosak, mivel egy és ugyanazon gazdasági műveletről van szó, lásd ezzel kapcsolatban jelen indítvány 32. pontját és 9. lábjegyzetét.
- 20 Lásd: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 37. pont); az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 41. pont).
- 21 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232, 50. pont).
- 22 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 27. pont); 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 32. pont); 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 35. pont); 2018. február 21-i Kreuzmayr ítélet (C-628/16, EU:C:2018:84, 32. pont); az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 56. pont).

- 23 Nem vitatott, hogy például egy szállítványozó ugyan aktuális birtokosa a terméknek, mégsem értékesítésként vesz részt, hanem egy értékesítő fuvarozójaként. Lásd ebben az értelemben 2010. december 16-ai Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. pont).
- 24 2012. szeptember 27-ai VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 36. és 37. pont).
- 25 2010. december 16-ai Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. pont).
- 26 Az eddig eldöntött ügyek minden esetben csupán két egymást követő értékesítésből álló láncokkal voltak kapcsolatosak, lásd: 2010. december 16-ai Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 33. pont); 2012. szeptember 27-ai VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 34. pont); 2017. július 26-ai Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 36. pont).
- 27 Az értékesítés és Közösségen belüli beszerzés fogalmának ugyanakkor nem feltétele jogilag a tulajdonosi helyzet, lásd az irányelv 14. cikkének (1) bekezdését és 20. cikkének (1) bekezdését. Lásd ehhez: 1990. február 8-ai Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet (C-320/88, EU:C:1990:61, 7. és 8. pont); 2003. február 6-ai Auto Lease Holland ítélet (C-185/01, EU:C:2003:73, 32. pont).
- 28 Lásd: az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 58. pont).
- 29 A fuvarozónak vagy a szállítványozónak nincs joga arra, hogy a termékkel tulajdonosként rendelkezzen, lásd: 2010. június 3-ai De Fruytier ítélet (C-237/09, EU:C:2010:316, 25. pont); 2018. június 20-ai Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 88. pont).
- 30 Ebben az értelemben: 2010. június 3-ai De Fruytier ítélet (C-237/09, EU:C:2010:316, 24. pont); 2018. június 20-ai Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 89. pont).
- 31 Szintén a 2018. június 20-ai Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 89. pont).
- 32 Lásd továbbá ebben az értelemben: 2010. december 16-ai Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 45. pont); 2012. szeptember 27-ai VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 37. pont).
- 33 A 2005. július 14-ai British American Tobacco és Newman Shipping ítélet (C-435/03, EU:C:2005:464, 41. pont).
- 34 Lásd a jelen indítvány 62. pontját.
- 35 Főszabályként az esetleges megsemmisülés tekintetében viselt kockázat csak akkor száll át a címzettre, ha az a termékkel rendelkezik. Másképpen lehet ez, ha a címzett egy bizonyos helyre kéri a termék megküldését.
- 36 Lásd: 2010. december 16-ai Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 34. és azt követő pont); 2012. szeptember 27-ai VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 35. pont); 2017. július 26-ai Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 44. pont).
- 37 Ami az első eladót illeti, a jogbiztonságból következően a szerződéses partnere tájékoztatásába vetett bizalom védelemben részesül, azzal a következménnyel, hogy az adó nem követelheti tőle. Ez ugyanakkor nem vezet ahhoz, hogy az értékesítése ténylegesen adómentes lesz a Közösségen belül, lásd: 2018. február 21-ai Kreuzmayr ítélet (C-628/16, EU:C:2018:84, 37. pont). Abban az esetben, amely a Kreuzmayr ügyben hozott ítélet alapjául szolgált, csak a

második értékesítésben részt vevő felek közötti bizalomvédelemről volt szó. Ez helyesen elutasítandó volt, mivel a második értékesítésben részt vevő felek számára felismerhető volt, hogy egyikük átvette a termék fuvarozásának kockázatát, lásd: 2018. február 21-ii Kreuzmayr ítélet (C-628/16, EU:C:2018:84, 36. pont).

38 Ilyen körülmények között tehát, az Arex általi fuvarozás tényleges határátlépése ellenére, nem állna fenn Közösségen belüli beszerzés. Amint azt már más helyen kifejtettem, az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés megállapítása tekintetében nem az a meghatározó, melyik hely volt ténylegesen a fuvarozás kiindulópontja, lásd ezzel kapcsolatban: az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 40. pont).

39 Lásd: 2010. december 16-ii Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 45. pont).