A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2010. december 16.*

A C-430/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2009. november 2-án érkezett, 2009. október 9-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Euro Tyre Holding BV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

* Az eljárás nyelve: holland.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J.N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Arabadjiev, U. Lõhmus (előadó), A. Ó Caoimh és P. Lindh bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Euro Tyre Holding BV képviseletében T. C. van Zwieten belastingadviseur,

– a holland kormány képviseletében C. Wissels és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Georgiadis, M. Germani és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1996. december 20-i 96/95/EK tanácsi irányelvvel (HL L 338., 89. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) – az ezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett - 28c. cikke A. része a) pontja első bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Euro Tyre Holding BV (a továbbiakban: ETH) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között azon hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) utólagos megállapítása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelyre e társaság tekintetében két egymást követő termékértékesítés tárgyát képező árukkal kapcsolatos ügylet okán került sor.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A termékértékesítés helyének minősül:

a) abban az esetben, ha a terméket akár az értékesítő, akár az átvevő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el: az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában található. […]

b) abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés időpontjában található."

4 A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdése értelmében:

„A következők szintén [HÉA] alá tartoznak:

a) a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el, és aki nem

jogosult a 24. cikkben meghatározott adómentességre, és akire nem terjednek ki a 8. cikk (1) bekezdése a) pontjának második mondatában, vagy a 28b. cikk B. részének (1) bekezdésében meghatározott feltételek."

5 Az említett irányelv 28b. cikke A. részének (1) bekezdése előírja:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor találhatók."

6 Ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése a következőképpen szól:

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását, a tagállamok mentesítik a következőket:

a) Azon, az 5. cikkben meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradva, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal."

7 A hatodik irányelvnek a 28h. cikkével módosított 22. cikke az adófizetésre kötelezett személyek tekintetében számos, többek között az elszámolásra, a számlázásra, a bejelentésre, valamint az adóhatóságnak általuk benyújtandó összesítő bevallásra vonatkozó kötelezettséget határoz meg. E cikk (6) bekezdése b) pontjának első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Minden, a [HÉA] szempontjából azonosított adóalany összesítő bevallást is benyújt a [HÉA] szempontjából nyilvántartott azon termékbeszerzőkről, akiknek a 28c. cikk A. részének a) és d) pontjában megállapított feltételek alapján a termékeket értékesített, valamint azon címzettekről, akiket az ötödik albekezdésben említett ügyletek céljából [HÉA] szempontjából tartanak nyilván."

A nemzeti szabályozás

8 A holland kormány által a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételekből kitűnik, hogy az alapügyben alkalmazandó nemzeti rendelkezések az 1968. június 28-i Wet op de omzetbelasting 1968, (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény, *Staatsblad* 1968., 329. sz.; a továbbiakban: 1968. évi törvény) rendelkezéseiből adódnak.

9 Az 1968. évi törvény 5. cikke szerint abban az esetben, ha az értékesítés tárgyát képező terméket feladják, illetve fuvarozzák, az a hely minősül a termékértékesítés helyének, ahol a feladás vagy a fuvarozás megkezdődik.

10 Az 1968. évi törvény 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján az említett törvény II. táblázatában felsorolt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében az adó mértéke 0%, amennyiben teljesülnek a valamely általános igazgatási intézkedéssel megállapított feltételek.

11 Az említett II. táblázat a. pontja 6. alpontjának az alapügy tényállásának időpontjában hatályban lévő változata megemlít „olyan termékek[et], amelyeket valamely másik tagállamba szállítottak, amennyiben e termékek a Közösségen belüli beszerzésük címén ott adókötelesek."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 Az EHT holland társaság, amelynek kereskedelmi tevékenysége személygépjárművek és más gépjárművek alkatrészeinek és tartozékainak kereskedelméből állt. Az 1997. október 1-je és 1999. január 31-e közötti időszakban több alkalommal adott el gumit a belga székhelyű Miroco BVBA. és VBS BVBA társaságoknak (a továbbiakban különkülön: Miroco és VBS, vagy együttesen: vevők) „raktárról" fuvarparitás alkalmazásával. Ezen fuvarparitás értelmében az ETH-nak a termékeket a Venlóban (Hollandia) található raktárába kellett szállítania, és innentől kezdve a fuvarozás a raktártól a vevők költségére és felelősségére történt. Ezen utóbbiak az adásvételi szerződés megkötésekor arról tájékoztatták az ETH-t, hogy a termékeket Belgiumba szállítják.

13 Ezen adásvételek vonatkozásában az ETH hozzáadottérték-adót nem tartalmazó számlákat állított ki a vevők részére. Ezen utóbbiak az árukat azok szállítását megelőzően kifizették.

14 Mielőtt az adásvételi szerződés teljesítése érdekében elszállították volna, a vevők továbbértékesítették a termékeket a belga székhelyű Banden Decof NV (a továbbiakban: Decof) részére olyan fuvarparitás alkalmazásával, amely szerint a termékeknek a Decof telephelyére való szállítása a Miroco, illetve adott esetben a VBS költségére és felelősségére történik.

15 A termékeket a továbbiakban a Miroco, illetve a VBS képviselője elvitte az ETH hollandiai raktárából, és a Decof által az említett társaságok részére ellenszolgáltatás fejében sofőrrel együtt rendelkezésre bocsátott teherautóval közvetlenül a Decof belgiumi telephelyére fuvarozta. A sofőr minden alkalommal átadott az ETH-nak egy általa aláírt nyilatkozatot arról, hogy a termékeket Belgiumba szállították. Az ETH-val utólag közölték, hogy a termékeket nem a vevők címére fuvarozták. Az előbbi nem vett részt a fuvarozásban.

16 Az ETH kérelmére az adóhatóság azt az előzetes tájékoztatást adta a termékértékesítésekkel kapcsolatban, hogy a vevők HÉA-azonosító számai helyesek. Az ETH az említett termékértékesítésekkel kapcsolatban a továbbiakban benyújtotta a hatodik irányelv 22. cikke (6) bekezdésének b) pontja szerinti bevallást.

17 Az 1999-ben az ETH-nál végzett vizsgálat során az Inspecteur mint Hollandiában a HÉA beszedésére hatáskörrel rendelkező hatóság elutasította a nulla százalékos adómérték alkalmazására vonatkozó bevallást, és az 1997. január 1-je és 1998. december 31-e közötti időszakra, illetve 1999 januárjára vonatkozóan két, hozzáadottérték-adó utólagos megállapításáról szóló értesítésről tájékoztatta e társaságot. Az első panasz szerint az Inspecteur azzal az indokkal vonta vissza a módosító értesítéseket, hogy azokat téves névre állították ki. Miután kijavította ezt a hibát, az Inspecteur két új utólagos adómegállapításról értesítést állított ki. Egy újabb panaszt követően az Inspecteur csökkentette az első utólagos adómegállapítás összegét, és megerősítette a második utólagos adómegállapításban szereplő összeget.

18 Az ETH ezen utóbbi utólagos adómegállapításról szóló értesítések ellen keresetet nyújtott be a Gerechtshof te 's Hertogenboschhoz. 2007. március 6-i ítéletében e bíróság megállapította, hogy a Közösségen belüli, Hollandia és Belgium között történő szállítás a vevők által a Decofnak történő termékértékesítések keretében zajlottak. Ezért figyelembe véve a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítéletet (EBHT 2006., I-3227. o.), az ETH-nak a vevőknek történő értékesítéseit illetően nem volt joga a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontjában előírt

adómentességet Közösségen belüli termékértékesítések címén alkalmaznia. Az említett bíróság azonban más indokok alapján a kereset részben megalapozottnak találta, és a két vitatott utólagos adómegállapítást csökkentette. Az ETH az említett ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

19 Ilyen körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Hogyan kell megállapítani a hatodik irányelv – az irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdésével és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett – 28c. cikke A. részének bevezető mondata és a) pontja alapján azt, hogy melyik termékértékesítéshez kell rendelni a Közösségen belüli szállítást abban az esetben, ha ugyanazon termék tekintetében az adóalanyként eljáró felek egymást követően két termékértékesítést hajtanak végre, amelyek során egyetlen Közösségen belüli árufeladásról vagy egyetlen Közösségen belüli szállításról van szó, és ha a termékek szállítását az a személy végzi, vagy azt annak a személynek a költségére végzik, aki az első termékértékesítés során vevőnek, a második termékértékesítés során pedig eladónak minősül?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

20 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy amennyiben valamely termék különböző adóalanyok között létrejött, egymást követő két termékértékesítés, azonban csak egyetlenegy Közösségen belüli szállítás tárgyát képezi, amely ügylet e tényből adódóan a hatodik irányelv – az ugyanezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdésével és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett – 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése értelmében vett, Közösségen

belüli szállítás fogalma alá tartozik, az első vagy a második termékértékesítéshez kell-e rendelni ezt a szállítást.

21 A kérdést előterjesztő bíróság határozatából kitűnik, hogy e kérdésével a nemzeti bíróság a Bíróság fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben adott válaszának pontosítását kívánja elérni. Ezen ítélet 45. pontjában, valamint annak rendelkező része 1. pontjának első bekezdésében ugyanis a Bíróság kimondta, hogy amennyiben az ugyanazon árura vonatkozó és adóalanyként eljáró személyek között ellenszolgáltatás fejében létrejött, két egymást követő termékértékesítés egyetlen Közösségen belüli árufeladással vagy szállítással jár, e feladás vagy szállítás e két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely egyedül mentesül a hatodik tanácsi irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése alapján. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság nem pontosította annak meghatározási módját, hogy a két termékértékesítés közül melyikhez kell a szállítást rendelni.

22 A fent hivatkozott EMAG Handel Eder ítélet alapjául szolgáló ügy tényállása azonos az alapügyben szóban forgó ügy tényállásával. Ebben az ügyben ugyanis ugyanazon árura vonatkozó, két egymást követő termékértékesítésről volt szó, amely áru egyetlen, Közösségen belüli szállítás tárgyát képezte. Ugyanúgy, mint az alapügyben, a két értékesítés három, két különböző tagállamban letelepedett adóalanyt érintett. Azonban az említett ügyben a köztes vevő az ezen áruk értékesítőjétől történő beszerzését megelőzően a végső vevőtől egy áruértékesítés iránti kérelmet kapott, míg az alapügyben olyan esetről van szó, amelyben a köztes vevő az értékesítőtől az általa korábban megvásárolt árukat előzetes megrendelés nélkül értékesítette tovább a végső vevőnek.

23 A fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 38. pontjában a Bíróság úgy döntött, hogy még ha két egymást követő termékértékesítés csak egyetlen árumozgással is jár, azokat olyannak kell tekinteni, mint amelyek időben egymást követően valósultak meg.

24 E két termékértékesítéssel kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy amennyiben az egymást követő két termékértékesítés közül az első jár együtt szükségszerűen a Közösségen belüli feladást vagy szállítást magában foglaló Közösségen belüli termékbeszerzéssel, tehát azt az említett feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatják, a második termékértékesítés helyének az azt megelőző Közösségen belüli termékbeszerzés helye, azaz az érkezés helye szerinti tagállam minősül. Fordított esetben, ha a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés az egymást követő két termékértékesítés közül a második, akkor adott esetben a termék feladása vagy szállítása előtt történt első termékértékesítés helyének e feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam minősül (a fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 50. pontja).

25 Ezért kizárólag a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés helyét határozza meg a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja, amely termékértékesítés helyének e feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam minősül. A másik termékértékesítés helyét ugyanezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja határozza meg. E helynek vagy az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam, vagy az érkezés helye szerinti tagállam minősül aszerint, hogy e termékértékesítés az első vagy a második a két egymást követő termékértékesítés közül (a fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 51. pontja).

26 E megállapítások érvényesek azon körülményekre, mint amelyek az alapügyben is adottak.

27 Ami azt a kérdést illeti, hogy mely termékértékesítéshez kell a Közösségen belüli szállítást rendelni, ha azt az a személy végzi, vagy azt annak a személynek a költségére végzik, aki az első termékértékesítés során vevőnek, a második termékértékesítés során pedig eladónak minősül, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv e tekintetben semmiféle általános szabályt nem ír elő. Az e kérdésre adandó válasz valamennyi különös körülmény átfogó értékelésétől függ, amely lehetővé teszi annak

meghatározását, hogy mely termékértékesítés teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó valamennyi feltételt.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv szerinti adóköteles tevékenységeket meghatározó egyéb fogalmakhoz hasonlóan (lásd többek között a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 44. pontját, valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 41. pontját) a Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés kifejezések objektív jellegűek, és az érintett tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók (a C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 38. pontja és a C-285/09. sz. R-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 39. pontja).

29 Szintén a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy akkor vonatkozik a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése értelmében vett adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, 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 az említett termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját, a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 23. pontját és a C-84/09. sz. X-ügyben 2010. november 18-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-11645. o.] 27. pontját).

30 Még ha a kérdést előterjesztő bíróság kizárólag a Közösségen belüli szállításra vonatkozó feltételre kérdez is rá, figyelembe kell venni a fenti pontban felsorolt két másik feltételt is, mivel ezek teljesülésének körülményei jelentőséggel bírhatnak az alapügyben szóban forgó feltétel értékelése során.

31 Mindenekelőtt a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jognak az egymást követő termékértékesítések keretében történő átruházásával kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a fent hivatkozott EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 38. pontjában úgy határozott, hogy a köztes vevő csak abban az esetben képes tulajdonosként a második vevőre átruházni a termékkel való rendelkezési jogot, ha azt előzetesen megszerezte az első eladótól.

32 Az alapügy körülményeihez hasonló körülmények között meg kell tehát állapítani, hogy az áruk ETH raktárából az első beszerző képviselője által történő elszállítását úgy kell tekinteni, mint a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jognak ez első beszerzőre való átszállását, amely elemet az első termékértékesítéshez kell rendelni.

33 Azonban ez a körülmény önmagában nem elegendő azon következtetés levonásához, hogy az első termékértékesítés Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül. Nem zárható ugyanis ki, hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog második átruházása szintén az első termékértékesítés helye szerinti tagállamban történik, mégpedig a Közösségen belüli szállítás megtörténte előtt. Ebben az esetben a Közösségen belüli szállítást már nem lehetne e termékértékesítéshez rendelni.

34 Abban az esetben, amikor a vevő az értékesítés helye szerinti tagállamban tulajdonosként történő rendelkezési jogot szerez a termék felett, és elvállalja, hogy azt a rendeltetési hely szerinti tagállamba szállítja, amint ez – az áruk értékesítő raktárából való elszállításának a feltételével történő - termékértékesítések esetén történt, amennyire lehetséges, figyelembe kell venni a vevőnek a termékbeszerzés időpontjában fennálló szándékát, feltéve hogy azt objektív körülmények támasztják alá (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott X-ügyben hozott ítélet 47. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

35 A jelen esetben, bár a vevők mint első beszerzők kinyilvánították a termékeknek az értékesítés helye szerinti tagállamtól eltérő más tagállamba történő szállítására irányuló szándékukat, és az e másik tagállam által nekik tulajdonított HÉA-azonosító számokat adtak meg, az ETH gondolhatta azt, hogy az általa végzett ügyletek Közösségen belüli termékértékesítésnek minősülnek.

36 A termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jognak a beszerzőre való átruházását követően azonban az első termékértékesítést megvalósító értékesítőt lehetne az ezen ügylet utáni HÉA megfizetésére kötelezett személynek tartani, ha e beszerző tájékoztatta arról, hogy az árut a termékértékesítés helye szerinti tagállam elhagyása előtt egy másik adóalany számára újra fogja értékesíteni, és ha az értékesítő ezen információt követően elmulasztott a beszerzőnek egy, a HÉA-t is tartalmazó kijavított számlát kibocsátani.

37 Ezt követően a bizonyítékra vonatkozó, a jelen ítélet 29. pontjában említett adómentesség feltételei egyikének minősülő feltétellel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy még ha főszabály szerint az értékesítő feladata is annak igazolása, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, olyan körülmények között, amikor a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot a termékértékesítés szerinti tagállam területén ruházzák át a beszerzőre, és e beszerző feladata a terméket a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre feladni vagy elszállítani, az a bizonyíték, amelyet az értékesítő az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a beszerzőtől e célból kapott információktól függ.

38 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából valóban kitűnik, hogy ilyen esetben jogosan követelhető meg, hogy az értékesítő jóhiszeműen járjon el, és minden lehetséges észszerű intézkedést hozzon meg annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. Ellenben, ha az értékesítő teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, jóllehet a vevő nem tett eleget a termékeknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására vagy szállítására irányuló szerződéses kötelezettségének, az utóbbi tartozik

HÉA-fizetési kötelezettséggel e tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Teleos és társai ügyben hozott ítélet 66. és 67. pontját).

39 Az ügy irataiból kitűnik, hogy az alapügyben az ETH a termékértékesítését a Közösségen belülinek történő minősítése és a HÉA alóli mentesülés során a vevők belga HÉA-azonosító számaira - amelyek ellenőrzését kérte a holland adóhatóságoktól - és a vevők azon nyilatkozatára támaszkodott, amelyet az áruknak a raktárából történő elszállítása során kapott, és amelyen az állt, hogy az árukat Belgiumba fuvarozzák. Az a kérdés, hogy az ETH így eljárva eleget tett-e a bizonyítási és gondossági kötelezettségének, a kérdést előterjesztő bíróság által a nemzeti jogban e tekintetben előírt feltételek alapján végzett mérlegelésnek a tárgyát képezi.

40 Végül az árunak a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására vagy szállítására vonatkozó feltétellel kapcsolatban meg kell határozni, hogy bár - amint a fent hivatkozot EMAG Handel Eder ügyben hozott ítélet 45. pontjából kitűnik – irreleváns az a kérdés, hogy a Közösségen belüli szállítás során ki rendelkezik az áruk felett, az a körülmény, hogy e szállítást a áru tulajdonosa végzi vagy annak költségére végzik, szerepet játszhat annak eldöntésében, hogy az első vagy a második termékértékesítéshez kell-e az említett szállítást rendelni. Azonban e körülmény nem meghatározó azokban az esetekben, amelyekben a szállítás azon személy által vagy költségére történik, aki – mint az alapügyben is - mindkét termékértékesítésben részt vesz.

41 Ezért az a tény, hogy az alapügyben a második beszerző részt vett a szállításban, nem olyan elem, amely lehetővé teszi azon következtetés levonását, hogy e szállítást a második termékértékesítéshez kell rendelni.

42 Hasonlóképpen az a körülmény, hogy az árukat nem az első beszerzők címére szállították, nem zárhatja ki, hogy a szállítás az első termékértékesítés keretében zajlott,

mivel a mentesség Közösségen belüli termékértékesítésre történő alkalmazása attól a feltételtől függ, miszerint a szállításnak a termékértékesítés helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban kell befejeződnie, így e tekintetben irreleváns az, hogy a szállítás melyik címen fejeződött be.

43 Ezen az értelmezésen nem változtat a hatodik irányelv 28b. cikke A. része (1) bekezdésének szövege, miszerint a Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor találhatók. Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozó átmeneti rendszer, amelybe az említett rendelkezés tartozik, célkitűzése az, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (lásd ebben az értelemben a C-536/08. és C-539/08. sz., X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading egyesített ügyekben 2010. április 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-3581. o.] 30. és 31. pontját), nem pedig azon személy meghatározása, aki Közösségen belüli termékbeszerzést hajtott végre.

44 A fenti megállapítások fényében az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben valamely termék különböző adóalanyok között létrejött, egymást követő két termékértékesítés, azonban csak egyetlenegy Közösségen belüli szállítás tárgyát képezi, azon ügylet, vagyis az első vagy a második termékértékesítés meghatározását, amelyhez a fuvarozást rendelni kell - amely ügylet e tényből adódóan a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdésével és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése értelmében vett, Közösségen belüli szállítás fogalma alá tartozik –, a jelen ügy valamennyi körülményének átfogó értékelésére tekintettel kell elvégezni annak megállapítása céljából, hogy e két termékértékesítés közül melyik teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó valamennyi feltételt.

45 Az alapügyéhez hasonló körülmények között, amikor az első beszerző, aki a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot az első termékértékesítés szerinti

tagállam területén szerezte meg, kinyilvánítja az e terméknek egy másik tagállamba történő szállítására irányuló szándékát, és az ez utóbbi tagállam által neki tulajdonított HÉA-azonosító számot adja meg, a Közösségen belüli szállítást az első termékértékesítéshez kell rendelni, feltéve hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállt a Közösségen belüli szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban található második beszerzőre. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az előtte folyó jogvitában ez a feltétel teljesül-e.

A költségekről

46 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

Amennyiben valamely termék különböző adóalanyok között létrejött, egymást követő két termékértékesítés, azonban csak egyetlenegy Közösségen belüli szállítás tárgyát képezi, azon ügylet, vagyis az első vagy a második termékértékesítés meghatározását, amelyhez a fuvarozást rendelni kell – amely ügylet e tényből adódóan az 1996. december 20-i 96/95/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdésével és 28b. cikke A. részének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése értelmében vett, Közösségen belüli szállítás fogalma

alá tartozik –, a jelen ügy valamennyi körülményének átfogó értékelésére tekintettel kell elvégezni annak megállapítása céljából, hogy e két termékértékesítés közül melyik teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó valamennyi feltételt.

Az alapügyéhez hasonló körülmények között, amikor az első beszerző, aki a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jogot az első termékértékesítés szerinti tagállam területén szerezte meg, kinyilvánítja az e terméknek egy másik tagállamba történő szállítására irányuló szándékát, és az ez utóbbi tagállam által neki tulajdonított hozzáadottértékadó-azonosító számot adja meg, a Közösségen belüli szállítást az első termékértékesítéshez kell rendelni, feltéve hogy a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszállt a Közösségen belüli szállítás rendeltetési helye szerinti tagállamban található második beszerzőre. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az előtte folyó jogvitában ez a feltétel teljesül-e.

Aláírások