JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. október 3.[1]

C-401/18. sz. ügy

Herst, s.r.o.
kontra
Odvolací finanční ředitelství

(a Krajský soud v Praze [prágai regionális bíróság, Cseh Köztársaság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Jövedékiadó-köteles termékek – Az Unión belül feladott vagy fuvarozott termékek értékesítésének adómentessége – Láncügylet – Az árumozgásnak az értékesítési láncban szereplő valamely értékesítéssel való összekapcsolása – Jövedékiadó-köteles termékek adófelfüggesztéssel történő fuvarozása – Az uniós jog elsőbbsége – Az uniós joggal összhangban álló értelmezés korlátai – Az *in dubio mitius* elve”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárás lényegében ismételten azon, a gyakorlat szempontjából kiemelten fontos kérdést érinti, hogy a *több* ügyletből álló, határokon átnyúló értékesítési láncban szereplő mely ügylet minősül adómentes Közösségen belüli értékesítésnek, ha fizikailag csak *egyetlen* árumozgás van. Mivel a felperes az alapeljárásban adólevonási jogot érvényesít, *nem* adómentes Közösségen belüli értékesítés címzettjének tekinti magát.

2. Még ha a Bíróság már többször[2] foglalkozott is ilyen helyzetekkel, a kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlatából még mindig nem állapíthatók meg a teljesítési hely meghatározására és az adómentességnek az értékesítési láncban szereplő valamely értékesítéssel való összekapcsolására vonatkozó egyértelmű szempontok. Ezzel kapcsolatban a rendelkezési jog átszállása releváns szempont. E tekintetben a jelen eljárás azzal a sajátossággal bír, hogy az értékesített üzemanyagot adófelfüggesztéssel fuvarozták. A Bíróság azonban az Arex ítéletében már megállapította, hogy ez a hozzáadottérték-adó (héa) szempontjából nem releváns.[3]

3. Ez az eljárás ennélfogva ismételten lehetőséget ad a Bíróság számára, hogy pontosítsa az árumozgásnak az értékesítési láncban szereplő egy bizonyos értékesítéssel való összekapcsolására vonatkozó szempontokat, és e tekintetben gondoskodjon a nagyobb jogbiztonságról.

1 Eredeti nyelv: német.

2 A Bíróság már több eljárásban foglalkozott az árumozgásnak az úgynevezett Közösségen belüli láncügyletben szereplő valamely értékesítéssel való összekapcsolásával, lásd például: 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027); 2018. február 21-i Kreuzmayr ítélet (C-628/16, EU:C:2018:84); 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599); 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592); 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786); 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Ezenkívül az *in dubio mitiusnak* a Cseh Köztársaságban érvényes alkotmányos elvével összefüggő kérdések merülnek fel. Eszerint valamely adójogi rendelkezést mindig az adóalany javára kell értelmezni, ha e rendelkezés objektíve több lehetséges értelmezésnek enged teret. Amennyiben az adóalany számára kedvezőbb értelmezés nem egyezik az uniós joggal összhangban álló értelmezéssel, felmerül a nemzeti alkotmányjog és az uniós jog viszonyára vonatkozó kérdés.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)[4] rendelkezései határozzák meg.

6. A héairányelv 2. cikke a következőket írja elő:

„(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;

[…]”

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

8. A héairányelv 32. cikkének első bekezdése a teljesítés helyét szabályozza, és szövege a következő:

„Abban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár a megrendelő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található.”

9. Az „Adómentesség” címet viselő IX. cím 4. fejezetében a 138. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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.”

B. A cseh jog

10. Ami az alkalmazandó cseh jogot illeti, elsősorban a hozzáadottérték-adóról szóló törvény[5] 64. §-ára kell utalni, amellyel a Cseh Köztársaság a héairányelv 138. cikkét ültette át. A héairányelv 67. és azt követő cikkei szerinti adólevonási jogot a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 72. és azt követő §-ai ültették át.

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

5 Zákon č 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény).

11. Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság az *in dubio mitius* (kétség esetén enyhébben) alkotmányos elvét ismerteti. Ennek célja, hogy enyhítsék a jogbizonytalanságnak a többértelmű jogszabályok címzettjeire gyakorolt hatását olyan esetekben, amelyekben az állam – mint a hatályos szabályozás tartalmáért és egyértelműségéért felelős alany – kötelezettséget ró rájuk.

12. A cseh adójog szerint ezért abban az esetben, ha valamely közjogi előírás több lehetséges értelmezésnek enged teret, akkor azt az értelmezést kell alapul venni, amely az alapvető jogokat és szabadságokat nem, illetve a lehető legkevésbé korlátozza. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a jelen ügy megítélése szempontjából döntő jelentőségű szabályozás nem egyértelmű. Az adólevonást ennélfogva a nemzeti jog szerint már ezért biztosítani kell az *in dubio mitius* elve alapján.

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

13. Az alapeljárás felperese (Herst, s.r.o. – a továbbiakban: Herst) adólevonást igényel a nemzeti bíróság előtt. A Herst többek között a közúti fuvarozás területén folytatott üzleti tevékenységet és számos töltőállomás tulajdonosa volt. Saját járműveit használva az Európai Unió más tagállamaiból (Ausztria, Németország, Szlovákia, Szlovénia) a Cseh Köztársaságba fuvarozott üzemanyagot. Ennek során a termékeket többször továbbértékesítették, mindazonáltal csak egyszer szállították (szállította a Herst) a végső vevőhöz a Cseh Köztársaságba.

14. A Herst sok esetben az üzemanyag végső vevőjeként járt el. Az üzemanyagot a Cseh Köztársaságban héanyilvántartásba vett beszállítóktól szerezte be. E tekintetben a Herst az értékesítési lánc végén helyezkedett el. A Herst néhány esetben a saját vevőinek üzemanyagot értékesített. Ezekben az esetekben az értékesítési lánc közepén helyezkedett el. Ennek során a Herst a beszállítóira tekintettel fuvarozási költséget nem számlázott ki, hanem az üzemanyagot olyan áron szerezte be, amely a fuvarozást nem foglalta magában.

15. A Herst szokásosan megrendelést küldött olyan cseh beszállítóknak, amelyek egy másik tagállamban található finomítóból szerezték be az üzemanyagot. A Herst ennek során rögzítette, hogy a finomító melyik terminájáról szerezné be a terméket, a berakodás napját és – adott esetben – annak időpontját, a járművezető nevét, a jármű és a pótkocsi forgalmi rendszámát, az üzemanyag igényelt mennyiségét és a kirakodás helyét.

16. A Herst az előlegszámla megfizetését követően a cseh beszállítók utasításai alapján felvehette az árut. A Herst az üzemanyagot közvetlenül finomítók más tagállamokban található terminájairól vette fel. A termékértékesítési láncolatban részt vevő egyetlen szerződéses partner sem volt jelen a felvétel időpontjában. A Herst az üzemanyagot ezt követően a Cseh Köztársaságba importálta. Ott a határ átlépését követően az üzemanyagot vámkezelték. Az üzemanyagot a jövedéki adó szempontjából szabad forgalomba bocsátották, és a felperes folytatta útját a kirakodás helyére, vagyis a saját töltőállomásaira vagy vevőinek a töltőállomásaira.

17. Az adóhatóság a 2010. novembertől 2013. májusig tartó, valamint a 2013. júliusi és augusztusi bevallási időszak vonatkozásában végzett adóellenőrzés során megállapította, hogy a felperes az üzemanyag értékesítésével kapcsolatban úgy kívánt adólevonást érvényesíteni, mintha belföldi értékesítésekről lett volna szó. Az adóhatóság álláspontja szerint a termékértékesítés teljesítési helye a Cseh Köztársaság helyett az üzemanyag feladásának vagy fuvarozása megkezdésének helye szerinti más tagállamokban volt. Következésképpen a Herst részére végzett, olyan adómentes Közösségen belüli értékesítésről van szó, amelynek esetében nem áll fenn adólevonási jog a Herst számára.

18. Mivel a felperes a más tagállamokban beszerzett terméket maga rakodta be és azt gazdasági tevékenységének végzése céljából saját költségén fuvarozta el a Cseh Köztársaságba, az adóhatóság a cseh beszállítók és a felperes közötti termékértékesítést árufuvarozást magában foglaló termékértékesítésnek minősítette. Az adóhatóság ezért visszamenőleges hatállyal megtagadta a jogosulatlanul igényelt adólevonásokat, és az egyes ellenőrzött héabevallási időszakokra utólagos adómegállapítási határozatokat hozott a felperessel szemben. Egyidejűleg bírságot szabtak ki a Hersttel szemben.

19. A felperes az utólagos adómegállapítási határozatokkal szemben fellebbezést terjesztett elő, amelyben különösen arra hívta fel a figyelmet, hogy az üzemanyagot a tagállamok között adófelfüggesztéssel fuvarozták. A fuvarozás vámellenőrzés alatt történt. A terméket csak a fuvarozás befejezését követően bocsátották szabad forgalomba egy és ugyanazon tagállamban, és csak azután került sor az adóköteles értékesítésére. Következésképpen kizárt, hogy a felperes a termék tulajdonjogát már ezelőtt, a fuvarozás megkezdésének helyén (azaz a termék külföldön tartózkodása alatt) megszerezhette.

20. Az adóhatóság a két megtámadott határozattal helybenhagyta az utólagos adómegállapítási határozatokat. A Herst keresetet indított a megtámadott határozatok ellen. A Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság, Cseh Köztársaság) felfüggesztette az eljárást, és az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatali eljárás útján több kérdést terjesztett a Bíróság elé. A Bíróságnak az Arex ügyben hozott ítéletét[6] követően a kérdést előterjesztő bíróság – a Bíróság kérdésére – a következő három kérdésre szűkítette az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét:

1. A héairányelv értelmében vett, „termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát” megszerzi-e az olyan adóalany, amely már leadott (a termékek fajtáját, mennyiségét, eredetét és a teljesítés időpontját rögzítő) megrendelés teljesítése érdekében egy másik adóalanytól termékeket közvetlenül egy bizonyos vevő számára szerez be, amennyiben a termékek kezelését fizikai értelemben nem saját maga végzi, mivel az adásvételi szerződés megkötése keretében e vevő vállalja, hogy megszervezi a termékek származási helyről történő elfuvarozását, így a szóban forgó adóalany az igényelt termékekhez pusztán hozzáférést biztosít a beszállítóin keresztül, és közli (a saját nevében vagy a láncolatban az albeszállítóinak nevében történő) átvételéhez szükséges adatokat, és az ügyletből származó nyeresége a felvásárlási ár és a termékek eladási árának különbözete azzal, hogy a láncolatban a termékek fuvarozásának költségét nem számlázzák ki?

2. A héasemlegesség elve vagy más uniós jogi elv kizárja-e az *in dubio mitius*, vagyis azon alkotmányos elv nemzeti jogban történő alkalmazását, amelynek értelmében a hatóságok – homályos és objektíve számos lehetséges értelmezésnek teret engedő jogi előírások esetén – kötelesek az adott jogi előírás hatálya alá tartozó személy (a jelen ügyben a héaalany) számára kedvezőbb értelmezést választani? Összeegyeztethető lenne-e ezen elv alkalmazása az uniós joggal legalábbis akkor, ha olyan helyzetekre korlátozódna, amelyekben az ügy releváns tényállása valamely vitatott jogi kérdésnek az Európai Unió Bírósága általi, az adóalany szempontjából kevésbé kedvező másik értelmezés helyességét megerősítő, kötelező értelmezését megelőzően valósult meg?

3. Az *in dubio mitius* elv alkalmazhatósága esetén: A jelen ügy tárgyát képező adóköteles ügyletek teljesítésének időpontjában (2010. novembertől 2013. májusig) az uniós jogban meghatározott korlátok szempontjából lehetett-e objektíve jogilag bizonytalannak és kétféle értelmezésnek teret engedőnek tekinteni azt a kérdést, hogy a termékértékesítés vagy az árufuvarozás jogi fogalma a héairányelv és a jövedékiadó-irányelv alkalmazásában azonos (vagy eltérő) jelentéssel rendelkezik-e?

21. A Bíróság előtti eljárásban a Herst, a Cseh Köztársaság és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

6 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027).

IV. A jogkérdésről

A. Az első kérdésről

22. Az első kérdés a héairányelvnek a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét szabályozó 138. cikkével kapcsolatos. Végeredményben ettől függ, hogy jogszerűen tagadták-e meg a Hersttől az adólevonás jogát. Ha ugyanis a Herst számára történő értékesítés adómentes volt, nem lenne joga adólevonásra sem. A Herstnek ez esetben inkább polgári jogi lépéseket kellene tennie a beszállítóival szemben a jogosulatlanul kifizetett héa visszatérítése érdekében.

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés pontosítása

23. A héairányelv határokon átnyúló termékértékesítéssel 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 b) pontjának i. alpontja és 40. cikke értelmében vett határokon átnyúló értékesítés esetén a rendeltetési országban adóztatják meg a termék beszerzését. A kettős adóztatás elkerülése érdekében ugyanakkor ugyanezen termék értékesítését a származási országban előbb mentesíteni kell az adó alól.[7] A Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés következésképpen egy és ugyanazon gazdasági művelet.[8]

24. Bonyolultabb azonban a helyzet, ha több értékesítésről van szó (értékesítési lánc), a terméket azonban csak egyszer (az értékesítési láncban szerepelő első láncszemtől az utolsóhoz) szállítják (láncügylet). Ebben az esetben ugyanis több, Közösségen belüli értékesítés jön tekintetbe, minek során azonban a héairányelv 138. cikke szerinti adómentesség csak egy értékesítésre alkalmazható.[9] E tekintetben az adómentes Közösségen belüli értékesítés határozza meg az értékesítési láncban szereplő következő és előző értékesítések teljesítési helyét.[10] Ez a hely a héairányelv 32. cikke alapján minden olyan értékesítés esetén, amely a Közösségen belüli mentesített értékesítés előtt történt, a származási országban, minden azt követő értékesítés esetén pedig a rendeltetési országban van.[11] Ennélfogva az a döntő, hogy az értékesítési láncban szereplő értékesítések közül melyikhez kapcsolható a határokon átnyúló fuvarozás.

25. A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével azon szempontokkal kapcsolatban tesz fel kérdést, amelyek segítségével az összekapcsolás elvégezhető és elvégzendő.

26. Ebből a szempontból főszabály szerint irreleváns az a tény, hogy a Herst a termékeket különleges vámeljárás keretében (adófelfüggesztéssel) fuvarozta és vámkezelte. Ahogy ugyanis a Bíróság az Arex ügyben[12] már megállapította, a héamentesség valamely értékesítéssel való összekapcsolása tisztán a héaszabályok alapján megítélendő kérdés, amelynek tényállási elemeit az adófelfüggesztés nem változtatja meg. Az általános héaszabályok szerint kell tehát megállapítani, hogy a lánc melyik értékesítése tekintendő adómentes Közösségen belüli értékesítésnek.

7 Lásd ezzel kapcsolatban már: az AREX CZ ügyre vonatkozó indítványom (C-414/17, EU:C:2018:624, 28. pont); az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 23–25. pont).

8 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 31. pont); 2010. november 18-i X ítélet (C-84/09, EU:C:2010:693, 28. pont); 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 23. és 24. pont).

9 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 34. pont); 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232, 45. pont); az AREX CZ ügyre vonatkozó indítványom (C-414/17, EU:C:2018:624, 55. pont); az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 35. pont).

10 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2005:675, 50. pont).

11 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2005:675, 50. pont).

12 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027, 66. és azt követő pontok, valamint 73. és 74. pont); lásd: az AREX CZ ügyre vonatkozó indítványom (C-414/17, EU:C:2018:624, 69. és azt követő pontok) is.

27. A kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné továbbá megtudni, hogy a két elemből álló értékesítési lánc (A – B – Herst) közepén elhelyezkedő eladó (B) akkor is megszerzi-e a rendelkezési jogot, ha a vevője (a jelen ügyben a Herst) számára csupán a – még A-nál (azaz a beszállítójánál) található – termékekhez való hozzáférést közvetíti, és a Herst az ezt követő fuvarozást saját költségére végzi.

28. A Herst adólevonási joga szempontjából mindazonáltal ebben a helyzetben az a döntő, hogy a B által a Herst részére végzett értékesítés teljesítési helye a Cseh Köztársaságban van-e. Az értékesítés ugyanis csak ebben az esetben lenne ott adóköteles. A cseh héának a Herst részére kiállított számlán való feltüntetése akkor helyesen történt volna, és a Herst megfelelő adólevonást érvényesíthetne.

29. Ez azonban azt feltételezi, hogy az első értékesítést (A – B) kell adómentes Közösségen belüli értékesítésnek tekinteni. Csak ebben az esetben található az első értékesítésnek a héairányelv 32. cikke szerinti teljesítési helye a fuvarozás megkezdésének helye szerinti tagállamban, miközben az ezt követő értékesítés (B – Herst) teljesítési helye a fuvarozás befejezésének helye szerinti tagállamban (a jelen ügyben a Cseh Köztársaságban) található. [13]

2. A határokon átnyúló fuvarozás összekapcsolása valamely értékesítéssel

30. Tisztázni kell ennélfogva, hogy a határokon átnyúló fuvarozás akkor is összekapcsolható-e az előző értékesítéssel (A – B), ha a Herst a termékeket közvetlenül A-tól fuvarozta magához (vagy a vevőihez).

31. A Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlatából kiindulva az egyetlen fizikai árumozgással járó értékesítési láncban az értékesítések közül csak egy minősülhet Közösségen belüli, és így adómentes értékesítésnek. [14] Az, hogy melyik ez az értékesítés, attól függ, hogy melyik értékesítéshez kapcsolódik a határokon átnyúló fuvarozás. Az értékesítési lánc összes többi értékesítése, amelynél hiányzik a határokon átnyúló fuvarozás kiegészítő tényállási eleme, belföldi értékesítésnek tekintendő tehát.

a) A tulajdonjog és a rendelkezési jog jelentősége

32. A kérdést előterjesztő bíróságnak az értékesítési lánc közepén elhelyezkedő vállalkozás (B) rendelkezési jogára vonatkozó konkrét kérdése alapján azonban előzetesen még egyszer rögzíteni kell, hogy e vállalkozás, ha része valamely értékesítési láncnak, természetesen megszerezte a héajogi értelemben vett rendelkezési jogot is, és azt átruházza a vevőjére (a jelen ügyben a Herstre).

33. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kétségtelenül az következik, hogy az egyetlen fuvarozást magában foglaló értékesítési lánc esetében több értékesítésről van szó, amelyek teljesítési helyét különbözőképpen kell meghatározni. [15] Ha a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint az értékesítést az határozza meg, hogy a megrendelő rendelkezési jogot szerez az értékesítőtől, akkor a közbenső vállalkozásnak is (legalábbis egy logikai másodpercre) meg kellett szereznie a rendelkezési jogot. Ellenkező esetben nem két értékesítés, hanem adott esetben egy értékesítés és egy szolgáltatás állna fenn. A rendelkezési jognak A-ról B-re, majd B-ről a Herstre való átszállásának feltételezéséhez elegendő tehát, hogy a közbenső vállalkozás (B) „csupán” lehetővé teszi a vevőjének (a Herstnek) azon beszerzendő termékekhez való hozzáférést, amelyeket korábban maga szerzett be (azonban még nem vett fel).

13 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232, 40., 42. és 50. pont).

14 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 34. pont); 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232, 45. pont); az AREX CZ ügyre vonatkozó indítványom (C-414/17, EU:C:2018:624, 55. pont); az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 35. pont).

15 Lásd: 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. pont); 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 34–36. pont); 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2005:675, 50. pont).

34. Ezen a megállapításon (a több értékesítés logikus következménye a rendelkezési jog több átszállása) az sem változtat, ha a nemzeti polgári jog megengedi, hogy az értékesítési láncban szereplő utolsó láncszem (a jelen ügyben a Herst) közvetlenül megszerezze a tulajdonjogot az értékesítési láncban szereplő első láncszemtől (A-tól). A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése – legalábbis néhány nyelvi változatban [16] – éppen nem arról rendelkezik, hogy valaki megszerezte a tulajdonjogot, hanem arról, hogy megtörtént a birtokba vehető dolog átengedése, amely „tulajdonosként" való rendelkezésre jogosít fel. „Tulajdonosként" rendelkezni valami felett azonban nem szükségszerűen azonos a tulajdonszerzéssel. Egyfelől akkor nem „tulajdonosként", hanem „mint tulajdonos" rendelkeznének a dolog felett. Másfelől egyébként az értékesítés héajogi fogalma a tulajdon adott nemzeti értelmezésétől függene. A „termékértékesítés" fogalom azonban nem a tulajdonjognak az alkalmazandó nemzeti jog által előírt formákban történő átruházására vonatkozik. [17]

35. Már ebből egyértelműen következik, hogy alapvetően irreleváns az a körülmény, hogy megtörtént-e *a tulajdonjognak* a lánc közepén elhelyezkedő vállalkozásra (B) vagy a láncban utolsó vállalkozásra (a Herstre) történő *polgári jogi átszállása*, és ha igen, mikor. Ahogy a Bizottság helyesen hangsúlyozza, a formális tulajdonjog nem mérvadó. A tulajdonjog megszerzése adott esetben valószínűsítő körülményként bírhat jelentőséggel egy átfogó értékelés keretében, mivel a legtöbb esetben a rendelkezési jog megszerzése együtt jár a tulajdonjog megszerzésével.

36. Ezen értelmezés alapján tárul fel a Bíróságnak – az Arex lehetséges cseh tulajdonszerzésével kapcsolatban – az Arex ítéletben [18] tett megállapításának értelme. A Bíróság ebben relevánsnak tartotta, hogy a tulajdonjogot már az üzemanyagnak a fuvarozást végző megrendelő (az Arex) által történő áttöltése során megszerezték-e. A fuvarozó tulajdonszerzése eszerint nagyon fontos valószínűsítő körülmény az értékesítés szempontjából, azonban nem kizárólagosan mérvadó. [19]

37. Ennek megfelelően a Bíróság már megállapította, hogy nem kizárólagosan az irányadó, hogy ki a fuvarozás során a dolog nemzeti jogi értelemben vett tulajdonosa, vagy az kinek a birtokában van. [20] 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. [21] Ennyiben a puszta továbbértékesítés ténye nem bír jelentőséggel az árumozgás valamely értékesítéshez történő hozzárendelését illetően.

38. A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett rendelkezési jogot következésképpen tágabban fogalmazták meg, mint a polgári jogi tulajdonjogot. Ahogy azonban az utóbbit sem, a rendelkezési jogot sem zárják ki jogi korlátozások. Ahogy például valamely bérlő fennálló jogai nem zárják ki a tulajdonos rendelkezési jogát, az árutovábbítási eljárás alatt fennálló, a rendelkezési joggal kapcsolatos jogi korlátozások sem akadályozzák a vevőnek a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett rendelkezési jogát.

39. Közbenső következtetésként tehát rögzíthető, hogy a tulajdonjog megszerzésének nemzeti jog szerinti időpontja nem releváns a fuvarozásnak valamely szóba jövő értékesítéssel való összekapcsolása és ezáltal az adómentes Közösségen belüli értékesítés meghatározása szempontjából.

16 Így van ez a német nyelvi változatban („wie ein Eigentümer"), a francia nyelvi változatban („comme un propriétaire"); másként szól az angol nyelvi változat („as owner") és az észt nyelvi változat („»Kaubatarne« on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek").

17 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 29. pont); 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 39. pont); 2003. február 6-i Auto Lease Holland ítélet (C-185/01, EU:C:2003:73, 32. pont); 1990. február 8-i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet (C-320/88, EU:C:1990:61, 7. és 8. pont).

18 Lásd: 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027, 78. pont).

19 Lásd ebben az értelemben: 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. pont); 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 32. és azt követő pontok), amelynek esetében a tulajdonjog átszállása egyáltalán nem játszik szerepet, és inkább az újraértékesítési szándék közlését vették figyelembe.

20 Nem vitatott, hogy például egy szállítmányozó ugyan aktuális birtokosa a terméknek, mégsem értékesítőként vesz részt, hanem egy értékesítő fuvarozójaként. Lásd ebben az értelemben: 2010. december 16-i Euro Tyre ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. pont).

21 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 36. és 37. pont).

b) A határokon átnyúló fuvarozás konkrét összekapcsolása az értékesítési láncon belül

40. A határokon átnyúló fuvarozásnak az értékesítési láncban szereplő valamely értékesítéssel – a jelen ügyben a két értékesítés valamelyikével (az A által B részére vagy a B által a Herst részére végzett értékesítéssel) – való összekapcsolását a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint valójában az egyedi ügy összes különleges körülményének átfogó értékelésével kell elvégezni.[22]

41. Láncügyletek esetében különösen azt kell figyelembe venni, hogy a fuvarozást ki végzi, vagy azt kinek a költségére végzik.[23] Véleményem szerint az lényeges, hogy a fuvarozás folyamán ki viseli a dolog esetleges megsemmisülésének kockázatát.[24]

42. Ennek megfelelően a Bíróság számos, két elemből álló értékesítési lánccal (A – B – C) kapcsolatos ügyben döntött úgy, hogy a szállítás már nem rendelhető az „első" értékesítéshez, amennyiben a dologgal való tulajdonosként történő rendelkezési jogot már a végső vevőnek (C), azaz a „második" értékesítés (B – C) címzettjének történő szállítást megelőzően átruházták.[25]

43. Aki már „tulajdonosként" rendelkezik a termékkel, az rendszerint viseli a dolog esetleges megsemmisülésének kockázatát is. Ugyanis valamely termék feletti tetszőleges rendelkezésijog-gyakorlás, mint például annak megsemmisítése vagy elfogyasztása, a tulajdonosi jogosítványok tipikus megnyilvánulása.[26] E tekintetben a Bizottság is helyesen veszi figyelembe észrevételeiben a dolog feletti rendelkezési jogot. E rendelkezési jognak a másik oldala azonban az, hogy a jogosult viseli a termék (a rendelkezési joga) esetleges megsemmisülésének kockázatát.

44. E tekintetben feltételezhető, hogy aki viseli a termék esetleges megsemmisülésének kockázatát, a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében az rendelkezik a termék feletti tulajdonosként történő rendelkezési jog képességével is.[27]

45. Lehetséges ugyan, hogy – ahogy a Cseh Köztársaság előadja – az a kérdés, hogy ki viseli az esetleges megsemmisülés kockázatát, jogi kérdésként nem mindig válaszolható meg egyszerűen. A válasz azonban egyszerűbb, és nagyobb jogbiztonságot eredményez, mint az átfogó vizsgálat, amelynek esetében nem egyértelmű, hogy mely szempontok relevánsak, és hogyan kell súlyozni azokat.

46. Ezzel szemben a kockázat viseléséből vonható le legegyszerűbben következtetés egy értékesítési lánc érintett résztvevőinek szerepére vonatkozóan.[28] Tényleges vélelem szól amellett ugyanis, hogy az, aki egy terméket *másnak szállít*, és viseli e termék megsemmisülésének kockázatát a szállítás alatt, jogi szempontból szintén értékesítőként (és nem csak szállítmányozóként más részére) jár el. Amennyiben azonban ő a határokon átnyúló értékesítést végző értékesítő, az ő értékesítését kell a Közösségen belül mentesíteni az adózás alól.

22 2018. február 21-i Kreuzmayr ítélet (C-628/16, EU:C:2018:84, 32. pont); 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 35. pont); 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 32. pont); 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 27. pont); az AREX CZ ügyre vonatkozó indítványom (C-414/17, EU:C:2018:624, 58. és azt követő pontok); az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 56. pont).

23 Ebben az értelemben: 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 40. pont vége) is.

24 Lásd már: az AREX CZ ügyre vonatkozó indítványom (C-414/17, EU:C:2018:624, 60. pont).

25 Lásd: 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599, 36. pont); 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 34. pont); 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 33. pont).

26 Lásd már: az AREX CZ ügyre vonatkozó indítványom (C-414/17, EU:C:2018:624, 62. pont); az EMAG Handel Eder ügyre vonatkozó indítványom (C-245/04, EU:C:2005:675, 58. pont).

27 Lásd erről már: az AREX CZ ügyre vonatkozó indítványom (C-414/17, EU:C:2018:624, 62. pont) is.

28 Lásd erről már: az AREX CZ ügyre vonatkozó indítványom (C-414/17, EU:C:2018:624, 73. pont) is.

47. A jelen ügyben a szállítási költségeknek a Herst általi viselése e tekintetben csupán azt valószínűsítő körülménynek tekinthető, hogy a Herst saját számlájára járt el értékesítőként. Ez a valószínűsítés azonban nem szükségszerű, mivel a vevő gazdasági szempontból rendszerint mindig viseli a szállítási költségeket (az árban vagy azon felül). Ha az eladónak (a jelen ügyben B-nek) sikerül az árat a szállítási költséggel növelni, az esetleges megsemmisülés kockázatát azonban a szállítás alatt a Herst viseli, akkor a határokon átnyúló fuvarozás mindazonáltal a Hersthez kapcsolódik.

48. Ez így van függetlenül attól a kérdéstől, hogy ezekben az esetekben a fuvarozást külső szempontból ki hajtja végre (ez az eldöntött ügyekben leggyakrabban a közbenső vállalkozás)[29], és függetlenül attól, hogy miként kell jogilag minősíteni annak a termékkel való kapcsolatát, aki a rendelkezési joggal bír[30] (azaz hogy már tulajdonos-e, vagy csupán tulajdon-átruházási igénye van).

49. Az alapeljárásra nézve ez azt jelenti, hogy az bír jelentőséggel, hogy a Herstnek az üzemanyag határokon átnyúló fuvarozása előtt volt-e már oly módon az üzemanyag felett rendelkezési joga, hogy az esetleges megsemmisülés kockázatát viselte. Nem zárható ki, hogy ez már a finomító terminájánál való áttöltéskor bekövetkező tulajdonjog-átszállással megtörtént, mivel a dolog tulajdonosa rendszerint viseli a dolog megsemmisülésének kockázatát is. Ebben az esetben egy két elemből álló értékesítési láncban a második (a B által a Herst részére végzett) értékesítés lenne az adómentes értékesítés, és a Herstet nem illetné meg az adólevonási jog.

50. Ha ezzel szemben a terméket a fuvarozás előtt továbbértékesítették, és ezáltal három elemből álló értékesítési láncról (A – B – Herst – D) van szó, akkor az eredmény könnyen megváltozik. Ekkor nem az értékesítési láncban szereplő utolsó, hanem valamely közbenső vállalkozás végezné a fuvarozást. Ebben az esetben – ha a Herst viseli az esetleges megsemmisülés kockázatát a fuvarozás alatt – az általa végzett értékesítés (azaz a Herst által D részére végzett harmadik értékesítés) lenne a határokon átnyúló és ezáltal adómentes értékesítés.[31] A Herst ebben az esetben sem érvényesíthetne adólevonást a Cseh Köztársaságban az előző értékesítés alapján, hanem erre csak a fuvarozás megkezdésének helye szerinti országban lenne jogosult.

51. Elképzelhető azonban az is, hogy a kockázat (egyidejű polgári jogi tulajdonszerzéssel vagy anélkül történő) átszállásának időpontját másként szabályozták. Így a kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy az ágazatban szokásosan alkalmazott szerződések szerint a tulajdonjog megszerzése és ezáltal esetlegesen a kockázatnak a fuvarozást végző vevőre való átszállása csak a jövedékiadó-köteles termékek szabad forgalomba bocsátásának pillanatában következik be.

52. Ha ez lenne a helyzet, akkor a határokon átnyúló fuvarozás során (azaz a finomítóból a cseh köztársasági szabad forgalomba bocsátásig) a Herst csupán szállítmányozóként járna el.[32] Ez kissé szokatlan lenne ugyan, azonban nem kizárt. A héairányelv 32. cikkének első bekezdése meg is engedi ezt, mivel eszerint a terméket az eladó (a jelen ügyben A és B), a megrendelő (a jelen ügyben B és a Herst) vagy harmadik személy (azaz valamely szállítmányozó, a jelen ügyben a Herst A vagy B részére) fuvarozhatja el. Ilyen esetben a fuvarozás a héairányelv 32. cikkének első bekezdése értelmében vagy az A által B részére végzett értékesítéshez, vagy a B által a Herst részére végzett értékesítéshez kapcsolódna.

29 A fuvarozónak vagy a szállítmányozónak nincs joga arra, hogy a termékkel tulajdonosként rendelkezzen, lásd: 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 88. pont); 2010. június 3-i De Fruytier ítélet (C-237/09, EU:C:2010:316, 25. pont).

30 Ebben az értelemben: 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 86. pont); 2010. június 3-i De Fruytier ítélet (C-237/09, EU:C:2010:316, 24. pont).

31 Az uniós jogalkotó megkísérli ezt a helyzetet (a közbenső vállalkozás által történő fuvarozás) a héairányelv 2020. január 1-jével átültetendő új 36a. cikkére (HL 2018. L 311., 3. o.) vonatkozó vélelemmel újra és jogilag biztonságos módon szabályozni.

32 Ebben az értelemben: 2018. június 20-i Enteco Baltic ítélet (C-108/17, EU:C:2018:473, 89. pont).

53. Az, hogy a B által a Herst részére végzett értékesítés helye ekkor a Cseh Köztársaságban lenne-e, attól függ, hogy a fuvarozás az első (A által B részére végzett) értékesítéshez kapcsolódik-e, ami azt feltételezi, hogy az első vállalkozás (A) viselte a megsemmisülés kockázatát a határokon átnyúló értékesítés során. Ez utóbbi szokatlan lenne, mivel A megengedte B-nek, hogy a terméket olyan harmadik személy (a jelen ügyben a Herst) útján vegye fel, akit A nem ismer. *Prima facie* nem világos, hogy ilyen helyzetben miért viselné A az esetleges megsemmisülés kockázatát a felvétel időpontján túlmenően is.

54. A Bíróság azonban nem tudja megítélni, hogy ki viselte a megsemmisülés kockázatát a határokon átnyúló fuvarozás alatt. Ennek megítélése valójában a kérdést előterjesztő bíróság feladata.[33]

3. Következtetés

55. Összefoglalásképpen rögzíteni kell, hogy a határokon átnyúló egyetlen árumozgásnak valamely láncügyletben szereplő, egy bizonyos értékesítéssel való összekapcsolása szempontjából az a döntő, hogy ki viseli a termék esetleges megsemmisülésének kockázatát a termék határokon átnyúló fuvarozása során. Ez az értékesítés az az adómentes Közösségen belüli értékesítés, amelynek teljesítési helye a fuvarozás megkezdésének helye. Ezzel szemben nem mérvadó, hogy ki a polgári jogi tulajdonos a fuvarozás alatt, vagy hogy a fuvarozás különleges vámeljárás keretében történik-e.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdésről

1. A két kérdés elfogadhatóságáról és értelmezéséről

56. A második és a harmadik kérdés végeredményben egy irányelvnek a nemzeti joghoz való viszonyát érinti. Nevezetesen az *in dubio mitius* alkotmányos elve azt követeli meg az adójogban, hogy mindig valamely nemzeti törvénynek az adóalany számára kedvezőbb értelmezését válasszák. Ennek feltétele azonban, hogy ez a jogi előírás objektíve többféle értelmezésnek engedjen teret.

57. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből azonban nem állapítható meg egyértelműen, hogy ez a jelen ügyben egyáltalán tekintetbe jön-e. Különös módon az Arex ügyben[34] előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemben nem említették ezen elv relevanciáját, jóllehet az alapul szolgáló tényállás és a kérdések többsége csaknem azonos volt. Ez utóbbi körülmény némileg ellentmond a kérdést előterjesztő bíróság azon előadásának, hogy objektíven nézve a nemzeti jog szerint többféle értelmezés lehetséges.

58. Mégsem fogadható el a Cseh Köztársaság azon álláspontja, miszerint az előzetes döntéshozatal iránti kérelem e tekintetben elfogadhatatlan. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a nemzeti bíróság által előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. E bíróság önállóan határozza meg azt a jogi és ténybeli keretet, amelyben az uniós jog értelmezésével kapcsolatos kérdéseit előterjeszti. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálásának Bíróság általi megtagadása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy a közösségi jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem ismeri azon ténybeli és jogi elemeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon.[35]

33 Lásd ebben az értelemben: 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 45. pont); 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 37. pont) is.

34 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 2014. szeptember 17-i Cruz & Companhia ítélet (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32. pont); 2014. április 30-i Pfleger és társai ítélet (C-390/12, EU:C:2014:281, 26. pont); 2010. június 22-i Melki és Abdeli ítélet (C-188/10 és C-189/10, EU:C:2010:363, 27. pont); 2002. január 22-i Canal Satélite Digital ítélet (C-390/99, EU:C:2002:34, 19. pont).

59. Még ha – ahogy a Bizottság helyesen hangsúlyozza – kétségek merülnek is fel az *in dubio mitius* elvének a jelen ügyben való alkalmazhatóságát illetően, nem feltételezhető hipotetikus helyzet. A Bíróságnak következésképpen meg kellene válaszolnia a mögötte rejlő jogi kérdést.

60. A Cseh Köztársaság messzemenően átültette a héairányelvet. A héairányelvben szereplő fogalmak és értelmezésük kellően világos. Az adómentességnek az értékesítési láncban szereplő valamely értékesítéssel való összekapcsolása és a többi értékesítés teljesítési helyének ehhez kapcsolódó meghatározása azonban némi jogbizonytalansággal jár. Ezt jelzi a Bíróság számos, ezzel kapcsolatban időközben hozott ítélete [36] és a héairányelvnek a 2020. január 1-jével átültetendő új 36a. §-a. [37]

61. Arra az esetre, ha a nemzeti szabályozás objektíven nézve értelmezés útján megengedi az adómentességnek valamely másik értékesítéssel való összekapcsolását, és ez azt eredményezi, hogy a teljesítés helye objektíven nézve a jelen ügyben a Cseh Köztársaságban lenne, felmerül az *in dubio mitius* alkotmányos elvének a héairányelvvel fennálló viszonyára vonatkozó kérdés. Ebben az esetben el kell dönteni, hogy a nemzeti jognak a nemzeti alkotmányjog által előírt kedvezőbb értelmezése megakadályozhatja-e a nemzeti jognak az adóalany számára kevésbé kedvező, az uniós joggal azonban összhangban álló értelmezését.

2. Az uniós jog alkalmazási elsőbbségére vonatkozó kérdés hiánya

62. Első ránézésre hajlamosak lehetnénk – az uniós jog elsőbbségére való hivatkozással [38] – nemleges választ adni erre a kérdésre. Ez azonban figyelmen kívül hagyná, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett kérdés – amennyiben ténylegesen felmerül – nem az uniós jog alkalmazási elsőbbségét érinti. Az uniós jog alkalmazási elsőbbsége ugyanis olyan kollíziós szabálynak [39] minősül, amely két, önmagában véve alkalmazandó rendelkezés viszonyát érinti. Ez azonban a jelen ügyben hiányzik.

63. A héairányelv nem rendelet, hanem irányelv, amelynek az EUMSZ 288. cikk szerint csak a tagállam a címzettje. Az irányelv ennélfogva főszabály szerint nem alkalmazható közvetlenül. Valamely uniós irányelv közvetlen alkalmazhatóságára a Bíróság ítélkezési gyakorlata [40] szerint csak akkor kerül sor, ha az a tartalma szempontjából feltétlen és kellően pontos.

64. A Bíróság kifejezett megállapítása szerint az ilyen irányelv mindazonáltal önmagában nem keletkeztethet kötelezettségeket egy magánszemély számára, és így arra önmagában nem lehet hivatkozni a nemzeti bíróságok előtt egy magánszeméllyel szemben. [41] A valamely irányelvből eredő kötelezettségeket tehát át kell ültetni a nemzeti jogba ahhoz, hogy azokra egy magánszeméllyel szemben közvetlenül lehessen hivatkozni.

36 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027); 2018. február 21-i Kreuzmayr ítélet (C-628/16, EU:C:2018:84); 2017. július 26-i Toridas ítélet (C-386/16, EU:C:2017:599); 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592); 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786); 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 A 2006/112/EK irányelvnek a hozzáadottértékadó-rendszer egyes, a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó szabályainak harmonizálása és egyszerűsítése tekintetében történő módosításáról szóló, 2018. december 4-i (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv, HL 2018. L 311., 3. o.

38 1978. március 9-i Simmenthal ítélet (106/77, EU:C:1978:49, 17/18); 1970. december 17-i Internationale Handelsgesellschaft ítélet (11/70, EU:C:1970:114, 3. pont); 1964. július 15-i Costa ítélet (6/64, EU:C:1964:66, 1270. o.).

39 Az alkalmazási elsőbbséget ennélfogva jogosan kollíziót feloldó szabálynak nevezve Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011., 211. (212). o., Harald Schaumburg in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015, 4.19. és azt követő pont; Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim in: Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, München, 8. kiadás, 2018., 10. §, 33. pont.

40 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 26. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffart ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 48. és 49. pont); 2013. december 12-i Portgás ítélet (C-425/12, EU:C:2013:829, 18. pont); 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 33. pont); 1982. január 19-i Becker ítélet (8/81, EU:C:1982:7, 25. pont).

41 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 26. pont); 2013. december 12-i Portgás ítélet (C-425/12, EU:C:2013:829, 22. pont); 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 37. és 38. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 20. pont); 1986. február 26-i Marshall ítélet (152/84, EU:C:1986:84, 48. pont).

65. A Bíróság ezzel hatékony eszközt teremtett az uniós jognak a magánszemélyek javára történő érvényesítéséhez. Végeredményben a tagállam nem hivatkozhat az uniós jog elmulasztott vagy nem megfelelő átültetésére valamely magánszeméllyel szemben. Elkerülik, hogy az állam előnyt szerezhessen az uniós jog általa történt megsértéséből.[42] Amennyiben a nemzeti jognak az uniós joggal összhangban álló értelmezése minősül az adóalany számára kedvezőbb értelmezésnek, az *in dubio mitius* nemzeti elve és az irányelv esetleges közvetlen alkalmazása is ugyanazon eredményre vezet.

66. Az *in dubio mitius* elve ennélfogva csak akkor fejthet ki önálló hatást a héajog területén, ha a lehetséges nemzeti értelmezés az irányelv előírásaihoz képest kedvezőbb eredményre vezet az adóalany számára. Ezekben az esetekben azonban kizárt a héairányelv közvetlen alkalmazhatósága. Nem kerül sor tehát két, önmagában véve alkalmazható rendelkezés ütközésére, így nem merül fel a valamelyik rendelkezés elsőbbségére vonatkozó kérdés.

3. Az irányelv és a nemzeti jog közötti eltérés

67. Valójában a valamely irányelv és a nemzeti jog közötti eltérés klasszikus esete áll fenn. Ezt az eltérést főszabály szerint az uniós joggal összhangban álló értelmezés követelményével[43] kell feloldani. Ez lehetővé teszi a nemzeti bíróság számára, hogy az előtte folyó ügyben hozott határozata során hatáskörének megfelelően biztosítsa az uniós jog hatékony érvényesülését.

68. Az uniós joggal összhangban álló értelmezés elve ugyanakkor megköveteli, hogy a nemzeti bíróságok hatáskörük keretei között tegyenek meg mindent annak érdekében, hogy a belső jog egészére tekintettel és az általuk elfogadott értelmezési módszerek alkalmazásával biztosítsák a szóban forgó irányelv teljes érvényesülését, és annak céljával összhangban álló eredményre jussanak.[44]

4. Az uniós joggal összhangban álló értelmezés korlátai

69. Az uniós joggal összhangban álló értelmezés követelménye azonban nem korlátlan. Éppen ellenkezőleg, az általános jogelvek – és különösen a jogbiztonság és a visszaható hatály tilalma – korlátozzák a nemzeti bíróság azon kötelezettségét, miszerint nemzeti joga irányadó szabályainak értelmezésekor az irányelv tartalmát kell figyelembe vennie; továbbá e kötelezettség nem szolgálhat a nemzeti jog *contra legem* értelmezésének alapjául.[45]

70. Az *in dubio mitius* általános elve a kérdést előterjesztő bíróság szerint a Cseh Köztársaságban a jogbiztonságot szolgálja, mivel a homályos törvényből eredő jogbizonytalanság következményeit egyértelműen és annak terhére szabályozza, aki a jogbizonytalanságot előidézte. Ezen elv tehát – a cseh jog jogelveként – ugyanúgy az uniós joggal összhangban álló értelmezés korlátját képezi, mint a valamely rendelkezés szövegéből eredő korlát.

42 Ebben az értelemben kifejezetten: 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 38. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 22. és 23. pont); 1986. február 26-i Marshall ítélet (152/84, EU:C:1986:84, 49. pont).

43 2006. július 4-i Adeneler és társai ítélet (C-212/04, EU:C:2006:443, 109. és 110. pont); 2005. június 16-i Pupino ítélet (C-105/03, EU:C:2005:386, 44. és 47. pont); 2004. október 5-i Pfeiffer és társai ítélet (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 114. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 26. pont); 1990. november 13-i Marleasing ítélet (C-106/89, EU:C:1990:395, 8. pont).

44 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 24. pont); 2006. július 4-i Adeneler és társai ítélet (C-212/04, EU:C:2006:443, 111. pont); 2004. október 5-i Pfeiffer és társai ítélet (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 115., 116., 118. és 119. pont).

45 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 25. pont); 2006. július 4-i Adeneler és társai ítélet (C-212/04, EU:C:2006:443, 110. pont); 2005. június 16-i Pupino ítélet (C-105/03, EU:C:2005:386, 44. és 47. pont).

71. Már a fent megjelölt ítélkezési gyakorlatból következik, hogy nem minden nemzeti jog értelmezhető az uniós joggal összhangban. Egyébként az uniós jog adott körülmények között az okozott károk megtérítésére kötelezi a tagállamokat, ha a valamely irányelv által előírt cél értelmezés útján nem érhető el. [46]

72. Következésképpen, ha nem lehetséges a nemzeti jog uniós joggal összhangban álló értelmezése, akkor az uniós joggal ugyan ellentétes, azonban az adóalany javára alkalmazandó nemzeti jogról van szó. Ez a helyzet nemcsak a nemzeti jog egyértelműen ellentétes szövege esetén állhat elő, hanem akkor is, ha jogelvek – a jelen ügyben az *in dubio mitius* alkotmányos elve – egyetlen lehetséges értelmezésre csökkentik az értelmezési lehetőségeket. Ennek megállapítása azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

73. Valamely irányelv közvetlen alkalmazhatósága hiányának ilyen – az uniós jog szempontjából sajnálatos – következményei más jogterületeken is előfordulnak. [47] Ekkor – amennyiben a tagállam el akarja kerülni, hogy a Bizottság kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást indítson ellene – a tagállam feladata az átültetési kötelezettségének teljesítése és a nemzeti jogának az uniós joggal (egyértelmű) összhangban álló kialakítása.

5. Következtetés

74. A héasemlegesség elve vagy más uniós jogi elv nem zárja ki az eltérő nemzeti jog alkalmazását, amennyiben a magánszemély nem közvetlenül maga hivatkozik, illetve hivatkozhat a héairányelvre, és a nemzeti jog uniós joggal összhangban álló (a jelen ügyben az *in dubio mitius* elve alapján történő) értelmezése sem lehetséges.

C. A harmadik kérdésről

75. A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdéssel azt szeretné megtudni, hogy – amennyiben az *in dubio mitius* elve „alkalmazható” – lehet-e objektíve bizonytalannak és kétféle értelmezésnek teret engedőnek tekinteni a termékértékesítés vagy az árufuvarozás jogi fogalmát, amely fogalmak a héairányelv és a jövedékiadó-irányelv alkalmazásában azonos (vagy eltérő) jelentéssel rendelkeznek.

76. Ahogy már fent kifejtettem, az értékesítésnek a héairányelv 32. cikke szerinti teljesítési helyének meghatározása szempontjából kizárólag a héajogi fogalmak relevánsak, és ezek nem tekinthetők objektíve bizonytalannak. Némi jogbizonytalansággal „csak” az adómentességnek az értékesítési láncban szereplő valamely értékesítéssel való összekapcsolása és a többi értékesítés teljesítési helyének ehhez kapcsolódó meghatározása jár.

77. Ez azonban nem zárja ki azt, hogy a nemzeti jogban alkalmazott megfogalmazásokat a saját szövegösszefüggésükben (rendszer, keletkezéstörténet, értelem és cél) – azonos szövegük ellenére – másképpen kell értelmezni. Az *in dubio mitius* elve csak a nemzeti jogra vonatkozik, így ebben az összefüggésben csak az a döntő, hogy a nemzeti rendelkezések objektíve teret engednek-e többféle értelmezésnek.

78. Ennek megállapítása olyan nemzeti jogi kérdés, amelyet csak a kérdést előterjesztő bíróság tud megválaszolni.

46 Lásd ebben az értelemben: 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 42. és 43. pont); 2006. július 4-i Adeneler és társai ítélet (C-212/04, EU:C:2006:443, 112. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 27. pont).

47 Lásd például: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 52. pont); 2013. december 12-i Portgás ítélet (C-425/12, EU:C:2013:829, 31. pont, amennyiben a szervezet nem volt kellően államközeli); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 30. pont).

V. Végkövetkeztetések

79. Azt javasolom tehát a Bíróságnak, hogy a Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság, Cseh Köztársaság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1. A határokon átnyúló egyetlen árumozgásnak valamely láncügyletben szereplő, egy bizonyos értékesítéssel való összekapcsolása szempontjából az a döntő, hogy ki viseli a termék esetleges megsemmisülésének kockázatát a termék határokon átnyúló fuvarozása során. Ez az értékesítés az az adómentes Közösségen belüli értékesítés, amelynek teljesítési helye a fuvarozás megkezdésének helye.

2. A héasemlegesség elve vagy más uniós jogi elv nem zárja ki az *in dubio mitius*, vagyis azon alkotmányos elv nemzeti jogban történő alkalmazását, amelynek értelmében a hatóságok – homályos és objektíve számos lehetséges értelmezésnek teret engedő jogi előírások esetén – kötelesek az adott jogi előírás hatálya alá tartozó személy (a jelen ügyben a héaalany) számára kedvezőbb értelmezést választani.