A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2006. április 6. *

A C-245/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) a Bírósághoz 2004. június 10-én érkezett, 2004. május 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **EMAG Handel Eder OHG**

és

a **Finanzlandesdirektion für Kärnten**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (előadó) és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. október 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az EMAG Handel Eder OHG képviseletében W. Dellacher Rechtsanwalt, segítője: A. Breschan Wirtschaftsprüfer,

– az osztrák kormány képviseletében H. Dossi, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítői: G. De Bellis és G. Fiengo avvocati dello Stato,

– Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának Kormánya képviseletében C. Jackson és S. Nwaokolo, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: M. Angiolini barrister,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. november 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. 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) és különösen a termékértékesítés helyére vonatkozó 8. cikke (1) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az Ausztriában honos EMAG Handel Eder OHG (a továbbiakban: EMAG) és a Finanzlandesdirektion für Kärnten (Karintia tartomány adóigazgatósága) között folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) EMAG általi levonása.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja úgy rendelkezik, hogy „a hozzáadottértékadó alá tartozik [...] az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés [...]".

4 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „»[t]ermékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése".

5 A hatodik irányelvnek „[a]z adóköteles tevékenységek helye" címet viselő VI. címe alatt található 8. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja előírja:

„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."

6 A hatodik irányelv tartalmazza az „[á]tmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan" című XVIa. címet, amelyet a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) vezetett be, és amely a 28a.-28m. cikket foglalja magában.

7 A hatodik irányelv 28a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A következők szintén hozzáadottérték-adó 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 [...]

[...]

[...]

(3) »Közösségen belüli termékbeszerzés«: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyon felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították.

[...]

(7) A tagállamok intézkedéseket tesznek annak biztosítására, hogy »Közösségen belüli termékbeszerzésnek« minősítsék azon ügyleteket, amelyeket »termékértékesítésként« minősítettek volna az (5) bekezdés vagy az 5. cikk értelmében, ha azokat belföldön hajtotta volna végre azon adóalany, aki mint ilyen jár el."

8 A hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (1) bekezdése így szól:

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

9 A hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése előírja:

„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 és a 28a. cikk (5) bekezdésének a) pontjában 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."

10 Ugyanezen irányelv 28f. cikkének 1. pontja módosította a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját és (3) bekezdésének b) pontját, amely a következőképpen rendelkezik:

„2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

[...]

d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő hozzáadottérték-adó.

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték-adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az adóalany a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

[...]

b) [...] a *28c. cikk* A. és C. része szerinti adómentes ügyletek".

A nemzeti szabályozás

11 Az alapügy tényállása idején hatályos 1994. évi Umsatzsteuergesetz (a továbbiakban: 1994. évi UStG) 3. §-ának (1), (7) és (8) bekezdése így rendelkezik:

„(1) Termékértékesítésnek minősül az az ügylet, amelynek során a vállalkozó az átvevőt, vagy annak megbízásából harmadik személyt arra jogosít, hogy sajátjaként rendelkezzen a dolog felett. A rendelkezési jogot maga a vállalkozó vagy annak megbízásából harmadik személy is átengedheti.

[...]

(7) A termékértékesítés azon a helyen teljesül, ahol a dolog a rendelkezési jog átengedésének időpontjában található.

(8) Ha a termékértékesítés tárgyát az átvevő vagy annak megbízásából harmadik személy részére feladják vagy elszállítják, a termékértékesítés a szállítás megkezdésekor vagy a dolognak a szállítmányozó, a teher- vagy a hajófuvarozó részére való átadásakor minősül teljesítettnek. Feladásnak minősül, ha a vállalkozó a dolgot teher- vagy a hajófuvarozóval szállíttatja el a harmadik személy részére vagy az ilyen szállítást szállítmányozóval végezteti el."

12 E cikk (8) bekezdését – az osztrák jogalkotó indokolása szerint – azért módosította a 2000. évi Steuerreformgesetz (BGBl. I, 106/1999. sz.), hogy azt összehangolják a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontjával. A (8) bekezdés szövege azóta így szól:

„Ha a termékértékesítés tárgyát az értékesítő vagy az átvevő adja fel vagy szállítja el, a termékértékesítés azon a helyen minősül teljesítettnek, ahol az átvevő vagy annak megbízásából valamely harmadik személy részére a feladás vagy a szállítás megkezdődik. Feladásnak minősül, ha a dolgot teher- vagy hajófuvarozóval szállíttatják vagy az ilyen szállítást szállítmányozóval végeztetik el. A feladás a dolognak a szállítmányozó, a teher- vagy hajófuvarozó részére való átadásával kezdődik meg."

13 Az 1994. évi UStG HÉA-levonásra vonatkozó 12. §-a (1) bekezdésének 1. pontja előírja:

„A vállalkozó az alábbi előzetesen megfizetett adóösszegeket vonhatja le:

1. azt az adót, amelyet más vállalkozók a vállalkozása számára belföldön végzett termékértékesítések és egyéb ügyletek után a részére kiállított számlán (11. §) külön feltüntetnek [...]".

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14 Az EMAG 1996-ban és 1997-ben színes fémet szerzett be az ugyancsak Ausztriában honos K GmbH-tól (a továbbiakban: K GmbH).

15 A K GmbH a szóban forgó árut Olaszországban vagy Hollandiában honos szállítóktól szerezte be (a továbbiakban: szállítók). Nem vitatott, hogy az EMAG nem ismerte a K GmbH szállítóit. Minden egyes ügylet megkötése után a K GmbH arra utasította a szállítóit, hogy az árut adják át annak a szállítmányozónak, amelyet a K GmbH azzal bízott meg, hogy – az EMAG által a K GmbH részére adott utasításoknak megfelelően – azt teherautóval vagy az EMAG osztrák telephelyére, vagy az utóbbi ügyfeleinek szintén osztrák telephelyeire juttassa el.

16 A K GmbH az EMAG részére kiszámlázta az áru közöttük megállapodott, és az osztrák HÉA miatt 20%-al növelt vételárát. Az EMAG ezt követően kérte ezen adóösszeg előzetesen megfizetett HÉA-ként való levonását.

17 Az illetékes Finanzamt, majd a Finanzlandesdirektion für Kärnten azzal az indokolással utasította el a levonást, hogy a K GmbH jogellenesen számlázta ki a HÉA-t az EMAG részére. Ekkor az utóbbi keresetet indított a Verwaltungsgerichtshof előtt.

18 Az EMAG úgy érvel, hogy az 1994. évi UStG 8. cikkének (3) bekezdése nem volt alkalmazható azokra a termékértékesítésekre, amelyeket a K GmbH végzett az ő részére, mivel az áru Ausztriába irányuló feladására vonatkozó utasítást nem ő, hanem a K GmbH adta. E tekintetben hangsúlyozza, hogy nem ismerte a K GmbH szállítóit és a K GmbH-nak volt lehetősége arra minden egyes termékértékesítés lezárulásáig, hogy módosítsa a rendeltetési helyet vagy a címzettet, és néhányszor élt is e lehetőséggel, valamint a K GmbH volt az, amely mindaddig viselte az áru tekintetében a veszteség és a hajókár kockázatát, amíg azt az EMAG vagy annak ügyfelei át nem vették.

19 Az EMAG úgy véli tehát, hogy Ausztriában volt azoknak a termékértékesítéseknek a helyük, amelyeket a K GmbH végzett az ő részére, úgyhogy e termékértékesítések a

K GmbH-ra tekintettel az osztrák HÉA alá tartoznak. Ezért a K GmbH jogosan számlázta ki részére az említett HÉA-t, és ő maga jogosan kérte annak előzetesen megfizetett HÉA-ként való levonását.

20 A Finanzlandesdirektion szerint először a K GmbH kifizette az árut a szállítóinak, amelyet Hollandiában vagy Olaszországban bocsátottak a rendelkezésére. Majd a K GmbH szállítmányozókat bízott meg az áru Olaszországból vagy Hollandiából Ausztriába történő szállításával, ahol azt az EMAG részére, vagy annak rendeletére, más ügyfelek részére adták át. A Finanzlandesdirektion hangsúlyozza, hogy az áruszállítást a K GmbH végezte el annak érdekében, hogy teljesítse termékértékesítési kötelezettségét az EMAG-gal szemben, akinek tudomása is volt erről.

21 E körülményekre tekintettel a Finanzlandesdirektion úgy véli, hogy az 1994. évi UStG 8. cikkének (3) bekezdése alkalmazható azokra a termékértékesítésére, amelyeket a K GmbH végzett az EMAG részére. Mivel az árunak a K GmbH által megbízott szállítmányozó részére való átadására Olaszországban vagy Hollandiában került sor, a K GmbH által az EMAG részére végzett termékértékesítések helye az említett rendelkezésnek megfelelően e két tagállam egyikében volt. Az 1994. évi UStG 12. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint az előzetesen megfizetett HÉA levonása csak akkor lett volna lehetséges, ha a kiszámlázott ügyleteket Ausztriában bonyolították volna le. Mivel minden ügyletet Olaszországban vagy Hollandiában bonyolítottak le, az EMAG jogellenesen vonta le az előzetesen megfizetett HÉA-t.

22 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az előtte folyamatban lévő eljárásban az áruk egyetlen fizikai mozgásával két különböző termékértékesítést végeztek.

23 Úgy ítéli meg, hogy a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelően az olasz vagy holland szállítók által a K GmbH részére végzett első termékértékesítés helye az árufeladás vagy szállítás indulási helyén, azaz Olaszországban vagy Hollandiában található. Viszont felveti azt a kérdést, hogy hol található a második, a K GmbH által az EMAG részére végzett termékértékesítés helye.

24 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondata nem szabályozza azt a kérdést, hogy kizárólag az első termékértékesítés során valósult-e meg Közösségen belüli árumozgás, vagy mindkét termékértékesítés során. E második esetben azt a kérdést teszi fel, hogy a második, a K GmbH által az EMAG részére végzett termékértékesítés helye a termékek tényleges indulási helyén (az alapügyben Olaszország vagy Hollandia) vagy azon a helyen található, ahol az első termékértékesítés lezárult (az alapügyben Ausztria).

25 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [...] hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondatát, hogy a feladás vagy a szállítás indulási helye akkor is irányadó, ha különböző vállalkozások kötnek ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?

2) Adómentes közösségen belüli termékértékesítésnek minősülhetnek-e különböző termékértékesítések abban az esetben, ha különböző vállalkozások kötnek

ugyanazon termékre vonatkozóan termékértékesítési ügyletet, és a különböző termékértékesítési ügyleteket egyetlen árumozgással teljesítik?

3) Az 1) kérdésre adott igenlő válasz esetén a termék tényleges indítási helye vagy az a hely minősül-e a második termékértékesítés megkezdése helyének, ahol az első termékértékesítés lezárul?

4) Lényeges-e az 1)–3) kérdés megválaszolása szempontjából az, hogy az árumozgás során kinek volt rendelkezési joga az áru felett?"

Előzetes észrevételek

26 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a 91/680 irányelvvel – amely a tagállamok közötti fiskális határok lebontására irányul – a közösségi jogalkotó 1993. január 1-jétől véglegesen megszüntette a tagállamok közötti kereskedelemben az importadók kivetését és az exportálás adómentességét (az említett irányelv második és harmadik preambulumbekezdése).

27 Miután azonban megállapításra került, hogy ezen időpontig nem állnak fenn azok a feltételek, amelyek lehetővé tennék az értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások származási tagállamában történő adózás elvének alkalmazását azon elv sérelme nélkül, amely szerint az adóalanyok közösségi kereskedelmét illetően a végső

fogyasztási fázisban történő adókivetésből származó adóbevételnek azon tagállamban kell képződnie, amelyben a végső fogyasztásra sor kerül, a közösségi jogalkotó a hatodik irányelv XVIa. címével a tagállamok közötti kereskedelem adózása tekintetében átmeneti szabályokat vezetett be, amely új adóköteles esemény bevezetésén, a Közösségen belüli termékbeszerzésen alapul (a 91/680 irányelv hetedik–tizedik preambulumbekezdése).

28 A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése előírja, hogy meghatározott feltételek esetén a HÉA alá tartozik „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". A Közösségen belüli termékbeszerzést ugyanezen cikk (3) bekezdésének első albekezdése akként határozza meg, mint „a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyon felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították".

29 Amint a főtanácsnok indítványának 23–25. pontjában rámutatott, valamennyi olyan Közösségen belüli termékbeszerzés, amelyet a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése szerint a Közösségen belüli árufeladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatnak, ugyanezen irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése szerint az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamban a termékértékesítés mentesülését vonja maga után.

30 A hatodik irányelv XVIa. címében rögzített átmeneti szabályok keretében az eladó egyrészről a Közösségen belüli árufeladás vagy szállítás indulási helye szerinti

tagállamban mentesített termékértékesítést végez ezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja és 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése értelmében, másrészről az e tagállamban általa fizetendő vagy előzetesen megfizetett HÉA tekintetében az említett tagállamban levonási vagy visszatérítési jogban részesül e termékekre vonatkozóan az említett irányelv 28f. cikkének 1. pontja által módosított 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja alapján. A vevő az említett Közösségen belüli feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban adóztatott Közösségen belüli termékbeszerzést végez a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontja első albekezdésének és 28b. cikke A. része (1) bekezdésének megfelelően.

31 E rendszer lehetővé teszi, hogy ahhoz a tagállamhoz kerüljenek az adóbevételek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésről

32 A kérdést előterjesztő bíróság második és negyedik kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, 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 termékértékesítések mindegyike a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése szerint mentesített termékértékesítést képez-e, és e kérdés megválaszolásához lényeges-e az, hogy az első eladó, a köztes vevő vagy a második vevő közül kinek volt rendelkezési joga a termékek felett a feladás vagy a szállítás közben.

33 Az alapügyben érintetthez hasonló helyzetben csak akkor lenne mentesíthető két egymást követő termékértékesítés a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése alapján, ha egyetlen Közösségen belüli árumozgás egyidejűleg két termékértékesítéshez kapcsolódna.

34 Ha erről lenne szó, akkor az az alábbi következményekkel járna.

35 Egyrészről az első eladó az első termékértékesítést a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint az árufeladás vagy a szállítás indulási helye szerinti tagállamban végezné. Ezen első termékértékesítéssel a köztes vevő által végzett első Közösségen belüli termékbeszerzés állna szemben, amelynek helye a 28b. cikk A. részének (1) bekezdése szerint az említett feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamban lenne.

36 Másrészről a köztes vevő maga végezné a második termékértékesítést, amelyre a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint szintén az indulás helye szerinti tagállamban kerülne sor, és e második termékértékesítéssel szemben a második vevő által végzett második Közösségen belüli termékbeszerzés állna, amelynek helye az érkezés helye szerinti tagállamban lenne.

37 E láncolat nem lenne logikus, és egyúttal ellentétes lenne a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó, a jelen ítélet 26–31. pontjában ismertetett átmeneti szabályok rendszerével.

38 Először is, még ha két egymást követő termékértékesítés csak egyetlen árumozgással is jár, azokat olyannak kell tekinteni, mint amelyek időben egymást követően valósultak meg. A köztes vevő ugyanis csak abban az esetben képes a második vevőre átruházni az áru feletti tulajdonjogot, ha azt előzetesen megszerezte az első eladótól, így a második termékértékesítésre csak akkor kerülhet sor, ha az első termékértékesítés már végbement.

39 Mivel az árufeladás vagy a szállítás érkezési helye szerinti tagállam minősül a termékek köztes vevő általi megszerzése helyének, minden józan megfontolással ellentétes lenne, ha ezen adóalanyt úgy tekintenénk, mint aki ugyanezen termékek következő értékesítését az említett feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamból bonyolította le.

40 Másodszor a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezéseinek olyan értelmezése, miszerint egyetlen Közösségen belüli árumozgás az egymást követő két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódik, lehetővé teszi az ezen irányelv XVIa. címében előírt átmeneti szabályok által követett célnak az egyszerű elérését, azaz hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül. Ezen adóbevétel-áthelyezést ugyanis a Közösségen belüli árumozgással járó egyetlen ügylet alkalmával a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése (mentesítés a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés indulási helye szerinti tagállamban), 28f. cikkének 1. pontja által módosított 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja (az indulás helye szerinti tagállamban fizetendő vagy előzetesen megfizetett HÉA levonása vagy visszatérítése e tagállamban) és a 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése (a Közösségen belüli termékbeszerzés adóztatása az érkezés helye szerinti tagállamban) rendelkezéseinek együttes olvasata biztosítja. E rendszer biztosítja az érintett tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését.

41 Ellenben a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései nem értelmezhetők úgy, hogy egyetlen Közösségen belüli árumozgás egyidejűleg két egymást követő termékértékesítéshez kapcsolódik.

42 Amennyiben ugyanis a második Közösségen belüli ügyletet is olyannak minősítenénk, mint amelyhez kapcsolódik az egyetlen Közösségen belüli árumozgás, az nem lenne célszerű annak biztosításához, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül, mivel ezen adóbevétel-áthelyezésre már sor került az első ügylet alkalmával, amint azt a jelen ítélet 40. pontja hangsúlyozza.

43 Továbbá meg kell állapítani, amennyiben egyetlen Közösségen belüli árumozgás két egymást követő termékértékesítéshez kapcsolódna, a hatodik irányelv 28f. cikkének 1. pontja által módosított 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja, amely az adóbevétel-áthelyezés céljára szolgáló szabályozás lényeges rendelkezését képezi, tárgytalanná válna a köztes vevő által végzett második termékértékesítés tekintetében, mivel ebben az esetben az utóbbi nem fizetett volna előzetesen HÉA-t a Közösségen belüli árufeladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállamban.

44 Másfelől az adóbevételek kiesése kockázatának elhárítása céljából a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelet (HL L 24., 1. o.), valamint a 2004. január 1-jétől annak helyébe lépő, a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendelet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) a tagállamok illetékes hatóságai között közös információcsere-rendszert írt elő a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozóan. Így a jelen ítélet 41. pontjában ismertetett értelmezés hatására megsokszorozódna az információcserét igénylő esetek száma, és ennek következtében nehézkessé válna az érintett ügyleteknek az illetékes adóhatóságok általi kezelése.

45 Azt kell tehát válaszolni a második és negyedik kérdésre, hogy amennyiben az ugyanazon árura vonatkozó és adóalanyként eljáró személyek között ellenszolgálta-

tás 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 irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése alapján. Ez az értelmezés attól függetlenül érvényes, hogy – az első eladó, a köztes vevő vagy a második vevő közül – kit illet az áru feletti rendelkezési jog az említett feladás vagy szállítás közben.

Az első kérdésről

46 Mindenekelőtt hangsúlyozni kell, hogy a termékértékesítés helyének meghatározását illetően a hatodik irányelv nem tesz különbséget a „Közösségen belüli" és a „belföldi" termékértékesítés között. Ezen irányelv 8. cikkének (1) bekezdése csak az árufeladással vagy szállítással járó termékértékesítést (a) pont), az árufeladással vagy szállítással nem járó termékértékesítést (b) pont) és az alapügyre nem vonatkozó azon termékértékesítést különbözteti meg, amelyet hajók, repülőgépek fedélzetén vagy vonaton történő szállítás közben végeznek a Közösség területén belül (c) pont).

47 A második és negyedik kérdésre adott válaszból következik, hogy olyan esetben, mint amely az alapügyben felmerült, egyetlen Közösségen belüli árumozgás két egymást követő termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat.

48 A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint e termékértékesítés helyének minősül az a tagállam, ahol a termék a feladásának vagy szállításának megkezdésekor található.

49 A feladással vagy szállítással nem járó termékértékesítés helyének minősül a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint az a hely, ahol a termékek az említett termékértékesítés időpontjában találhatók.

50 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.

51 Ezért azt kell válaszolni az első kérdésre, hogy kizárólag a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés helyét határozza meg a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja. E termékértékesítés helyének a feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam minősül. A másik termékértékesítés helyét ugyanezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja határozza meg. A másik termékértékesítés helyének 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 harmadik kérdésről

52 Az első kérdésre adott válasz ismeretében a második kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

53 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

1) 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 az 1995. április 10-i 95/7/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 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése alapján.

Ez az értelmezés attól függetlenül érvényes, hogy – az első eladó, a köztes vevő vagy a második vevő közül – kit illet az áru feletti rendelkezési jog az említett feladás vagy szállítás közben.

2) **Kizárólag a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés helyét határozza meg a 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja. E termékértékesítés helyének a feladás vagy szállítás indulási helye szerinti tagállam minősül. A másik termékértékesítés helyét ugyanezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja határozza meg. A másik termékértékesítés helyének 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.**

Aláírások