A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2015. április 30.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — 52. cikk, c) pont és 55. cikk — Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a meghatározása — A szolgáltatásnak a hozzáadottérték-adó szempontjából több tagállamban nyilvántartásba vett megrendelője — Azon tagállamból történő feladás vagy elfuvarozás, amelyben a szolgáltatást ténylegesen nyújtották”

A C-97/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2014. március 3-án érkezett, 2014. február 17-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **SMK Kft**.

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága**,

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: A. Ó Caoimh tanácselnök, C. Toader és E. Jarašiūnas (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a magyar kormány képviseletében Koós G. és Fehér M. Z., meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Paraskevopoulou és I. Kotsoni, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében Bottka V. és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

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

* Az eljárás nyelve: magyar.

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv) 52. cikke c) pontjának és 55. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az SMK Kft., egy magyarországi székhelyű társaság és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: Főigazgatóság), valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) között azon határozat tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelyben az SMK Kft.-t a 2007–2009. évre és a 2010. év januárjától márciusáig terjedő időszakra vonatkozóan hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) fizetésére kötelezik.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Bár az alapügy a 2010. év januárjától márciusáig terjedő időszakra vonatkozik, amely a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL L 44., 11. o.) módosított héairányelv hatálya alá tartozik, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kizárólag a héairányelv 2010. január 1-jéig hatályban lévő változata, vagyis a 2008/8 irányelv által elvégzett módosításokat megelőző változata 52. cikke c) pontjának és 55. cikkének az értelmezését kéri.

4 A héairányelvnek az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére vonatkozó V. címe alatt szereplő 52. cikke alapján:

„A következő szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették:

[...]

c) ingóságok értékbecslése és az ezeken végzett munka.”

5 Ezen irányelv 55. cikkének a szövege a következő:

„Az 52. cikk c) pontjától eltérve, amennyiben a szolgáltatás megrendelőjét, akinek részére az ingóságok értékbecslését, illetve az ingóságokon végzett munkát teljesítik, és akit a HÉA szempontjából más tagállamban tartanak nyilván, mint amelynek területén e szolgáltatásokat ténylegesen elvégezték, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét azon tagállam területe határozza meg, amely a szolgáltatás megrendelője részére azt a HÉA-azonosítószámot adta ki, amely alapján a szolgáltatást részére nyújtották [helyesen: Az 52. cikk c) pontjától eltérően a héa szempontjából a szolgáltatás tényleges teljesítési helye szerintitől eltérő tagállamban nyilvántartásba vett megrendelőknek nyújtott, ingóságok értékbecsléséből vagy az ezeken végzett munkából álló szolgáltatások teljesítési helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely a megrendelőnek kiadta azt a héa-azonosítószámot, amely alapján a szolgáltatást részére nyújtották].

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett eltérést csak abban az esetben lehet alkalmazni, ha a termékeket azon tagállamon kívülre adják fel, illetve azon tagállamból elfuvarozzák, ahol a szolgáltatást ténylegesen nyújtották.”

A magyar jog

6 A 2007-ben hatályban lévő, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) 15. §-ának (4) bekezdése előírja:

„A teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatásnyújtás ténylegesen történik:

[...]

c) a termék – kivéve az ingatlant – szerelésénél, javításánál, karbantartásánál, felújításánál, átalakításánál.

[...]”

7 Az említett törvény 15/A. §-ának (12)–(14) bekezdése alapján:

„(12) Amennyiben a 15. § (4) bekezdés c) és d) pontjában meghatározott szolgáltatásokat megrendelő a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítésének helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban nyilvántartásba vett adóalany, a teljesítés helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amelyben a szolgáltatást megrendelőt adóalanyként nyilvántartásba vették.

(13) A (12) bekezdés nem alkalmazható abban az esetben, ha a terméket nem fuvarozták el abból a tagállamból, amelyben a szolgáltatást ténylegesen nyújtották.

(14) Amennyiben a teljesítés helyét az e §-ban meghatározott szolgáltatásokat saját nevében igénybe vevő személyt, szervezetet adóalanyként nyilvántartásba vett tagállam területe határozza meg, és a szolgáltatást megrendelő személy, szervezet egyszerre több tagállamban is nyilvántartásba vett adóalany, a teljesítés helyének azt a tagállamot kell tekinteni, amelyik tagállam adóhatósága által kiadott adószám alatt az e § szerinti szolgáltatást igénybe vette. Az adóalany köteles azon tagállam által kiadott adószám alatt igénybe venni az e § szerinti szolgáltatást, amelyikben azt az adóalanyiságát eredményező tevékenységet folytatja, amelynek érdekében az e § szerinti szolgáltatást igénybe vette.”

8 A 2008. január 1-je óta hatályban lévő, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új áfatörvény) 42. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A következő szolgáltatások nyújtása esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítik:

[...]

d) terméken – ide nem értve az ingatlant – végzett munka.”

9 Az új áfatörvény 45. §-ának (1) és (2) bekezdése alapján:

„(1) A 42. §-tól eltérően, ha a 42. § (1) bekezdésének c) és d) pontjában említett szolgáltatás igénybevevője a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adóalany, mint ahol azt ténylegesen teljesítik, a 42. § (1) bekezdésének c) és d) pontjában említett szolgáltatás nyújtásának teljesítési helye a Közösség azon tagállama, ahol ezzel összefüggésben a 42. § (1) bekezdésének c) és d) pontjában említett szolgáltatás igénybevevőjét adóalanyként nyilvántartásba vették.

(2) Az (1) bekezdés abban az esetben alkalmazható, ha a 42. § (1) bekezdésének c) és d) pontjában említett szolgáltatással érintett terméket küldeményként feladják, vagy elfuvarozzák a Közösség azon tagállamából, ahol a 42. § (1) bekezdésének c) és d) pontjában említett szolgáltatást ténylegesen teljesítették.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az SMK Kft., az SMK cégcsoport egyik tagja, Magyarországon héaköteles, ezért e tagállamban rendelkezik héa-azonosítószámmal. E cégcsoportnak tagja az SMK UK Ltd is, amely az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság, és 2007. július 30-ig adóalanyként mind az Egyesült Királyságban, mind Magyarországon nyilvántartásba volt véve, és brit, valamint magyar héa-azonosítószámmal rendelkezett. Az SMK Europe NV (a továbbiakban: SMK Europe), egy belgiumi székhelyű és a magyarországi héanyilvántartásban szereplő társaság, szintén tagja az említett csoportnak, feladata pedig a csoport termékeinek Európán belüli forgalmazása.

11 2002 márciusától az SMK Kft. bérmunka-szolgáltatásokat nyújtott Magyarországon az SMK UK Ltd megrendelésére és részére. Ez utóbbi társaság szerezte be a késztermékek, vagyis az elektromos berendezésekhez tartozó távirányítók összeszereléséhez szükséges alapanyagokat és alkatrészeket. A gépek, berendezések és gyártóeszközök az SMK UK Ltd tulajdonát képezték. Az SMK Kft. nem rendelkezett saját alapanyag- vagy késztermékkészlettel, kizárólag e távirányítók összeszerelési műveleteit végezte.

12 Az összeszerelést követően a késztermékek az SMK Kft. helyiségeiben maradtak, miközben a szolgáltatások megrendelője, az SMK UK Ltd e késztermékeket értékesítette az SMK Europe-nak, amely azokat ezt követően továbbértékesítette a valamely más tagállamban vagy harmadik országban letelepedett vevőhöz. Az SMK Kft. az SMK UK Ltd-től megbízást kapott e termékeknek az említett vevőkhöz történő fuvarozására. A fuvarozási okmányokat képező, ezen értékesítésekről szóló számlákat az SMK UK Ltd állította ki a késztermékek vevője, vagyis az SMK Europe nevében, azonban ez utóbbiakat közvetlenül az Európai Unión belül vagy egy harmadik országban található azon végső vevőknek adták fel, akiknek az SMK Europe továbbértékesítette azokat. Minden egyes esetben a késztermékek elhagyták Magyarország területét, és soha nem jutottak el az Egyesült Királyságba.

13 Az SMK Kft. a késztermékek elkészítésének díját, mint a teljesített szolgáltatások ellenértékét, a „héa területi hatályán kívüli” megjegyzéssel adómentesen számlázta az SMK UK Ltd részére. A számlán az SMK UK Ltd brit héa-azonosítószámát tüntette fel.

14 A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Békés Megyei Adóigazgatósága Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztálya (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2007. január 1-jétől december 31-ig tartó időszakra vonatkozóan az SMK Kft. által készített héabevallások vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

15 Az elsőfokú adóhatóság ezen ellenőrzést követően megállapította, hogy a szóban forgó bérmunka-szolgáltatások teljesítési helye azok tényleges teljesítési helye, vagyis Magyarország volt. Pontosabban az elsőfokú adóhatóság úgy vélte, hogy az SMK Kft. nem bizonyította, hogy a késztermékeket Magyarországról feladták, és ezért nem lehet az Egyesült Királyságot a szolgáltatások teljesítési helyének tekinteni. Következésképpen ezen adóhatóság összesen 27 712 000 HUF összegű adótartozást állapított meg, és felszólította az SMK Kft.-t ennek megfizetésére.

16 Az SMK Kft. a Főigazgatóság előtt azzal érvelve vitatta az elsőfokú adóhatóság határozatát, hogy teljesültek az áfatörvény 15/A. §-ának (12) és (13) bekezdésében foglalt feltételek, így az alapügyben szóban forgó bérmunka-szolgáltatások, mint e törvény területi hatályán kívül megvalósított jogügyletek, adómentesen voltak számlázhatók. Az SMK Kft. azt állította, hogy nem áll fenn arra vonatkozó kötelezettség, hogy a késztermékeket elfuvarozzák a szolgáltatások megrendelőjének tagállamába.

17 A másodfokú adóhatóságként eljáró Főigazgatóság a 2012. december 10-i határozatával helybenhagyta az elsőfokú adóhatóság határozatát. Megállapította, hogy az SMK UK Ltd a késztermékeket az SMK Europe-nak azok fuvarozását megelőzően értékesítette, miközben e késztermékek még a magyar területen voltak. A Főigazgatóság ilyen körülmények között megállapította, hogy e termékek elfuvarozása azok értékesítésének és nem a bérmunka-szolgáltatások nyújtásának volt a következménye.

18 Egyébiránt az elsőfokú adóhatóság ellenőrzést végzett a 2008. és 2009. évre, valamint a 2010 januárjától márciusáig terjedő időszakra vonatkozó héa- és társaságiadó-bevallások tekintetében. Az SMK Kft. ebben az időszakban is végzett az SMK UK Ltd részére bérmunka-szolgáltatásokat, amelyek tekintetében nem számított fel héát.

19 Ezen ellenőrzés felülvizsgálatát követően a Főigazgatóság főigazgatója az SMK Kft. terhére 107 616 000 HUF összegű adótartozást állapított meg, és az SMK Kft.-t 21 523 000 HUF adóbírság, valamint 38 208 000 HUF késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. A főigazgató megállapította, hogy az új áfatörvény 42. §-a (1) bekezdésének b)–d) pontja és 45. §-a alapján a fent említett időszak alatt e társaság által nyújtott bérmunka-szolgáltatások teljesítési helye Magyarországon volt.

20 Az SMK Kft. vitatta az elsőfokú adóhatóság határozatát a NAV előtt, amely a 2013. január 8-án kelt határozatával helybenhagyta az említett határozatot, és megállapította, hogy a bérmunka-szolgáltatások teljesítési helye Magyarországon volt.

21 Az SMK Kft. keresetet nyújtott be a Főigazgatóság 2012. december 10-i határozatával és a NAV 2013. január 8-i határozatával szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz. Ami először is a Főigazgatóság határozatát illeti, az SMK Kft. többek között azzal érvel, hogy az ingóságokon végzett munkából álló szolgáltatások teljesítési helyének a meghatározása céljából a héairányelv 55. cikke nem követeli meg, hogy ezen ingóságokat a szolgáltatások megrendelőjének a tagállamába fuvarozzák. Az SMK Kft. szerint elegendő, hogy azokat elfuvarozzák vagy feladják azon tagállamból, ahol azok összeszerelése befejeződött.

22 Az SMK Kft. hangsúlyozza, hogy az általa végzett szolgáltatások befejezésével a késztermékek, amelyeket a Magyarországtól eltérő államban található vevőknek értékesítettek, ezen okból elhagyták Magyarország területét. Az, hogy a szolgáltatások megrendelője, vagyis az SMK UK Ltd 2007-ben a magyar héanyilvántartásban is szerepelt, nem jelenti azt, hogy a szolgáltatásokat a magyar héa-azonosítószám alatt vette igénybe, mivel fő tevékenysége más tagállamban található székhelyhez volt köthető. Az SMK Kft. úgy véli, hogy az áfatörvény 15/A. §-ának (14) bekezdése ellentétes a héairányelvvel.

23 A Főigazgatóság azzal érvel, hogy az SMK Kft. az SMK UK Ltd magyar héa-azonosítószáma alatt volt köteles figyelembe venni a szolgáltatásnyújtást, mivel az SMK Kft. által végzett munkából adódó késztermékek értékesítése Magyarországon történt. A Főigazgatóság szerint ebből következik, hogy a szolgáltatások teljesítési helyének e tagállam területét kell tekinteni, és hogy ezért e szolgáltatások nem esnek az áfatörvény területi hatályán kívül. A késztermékek elfuvarozása nem változtat azon a tényen, hogy amint a szolgáltatásnyújtást teljesítik, az SMK Kft.-nek héakötelezettsége keletkezik.

24 Másodszor a NAV 2013. január 8-i határozatát illetően az SMK Kft. úgy véli, hogy a héafizetési kötelezettség csak a héairányelvvel ellentétes értelmezés elfogadása mellett vezethető le ez utóbbiból. Az SMK Kft. szerint a szolgáltatások megrendelőjének a feladata eldönteni, hogy kit terhel az adófizetési kötelezettség. Végül az adómentesség szóban forgó szolgáltatásokra való alkalmazásának a megtagadása sérti a héa területiségének és semlegességének az elvét.

25 A NAV azzal érvel, hogy a héairányelv 55. cikkében előírt eltérés alkalmazása céljából meg kell vizsgálni, hogy a bérmunka-szolgáltatások megrendelője rendelkezett-e vagy annak rendelkeznie kellett-e Magyarországon héa-azonosítószámmal. E tekintetben hangsúlyozza, hogy az SMK Kft. által

összeszerelt késztermékeket nem azon tagállamba adták fel, amelynek a területén az SMK UK Ltd székhelye volt, hanem azokat – miközben Magyarországon voltak – értékesítették, és így e tagállamot kell az SMK UK Ltd által megvalósított értékesítés teljesítési helyének tekinteni.

26 Ilyen körülmények között a Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Értelmezhető-e a héairányelv 2010. január 1. napjáig hatályos 55. cikke úgy, hogy ez a cikk csak olyan szolgáltatást igénybevevő adóalanyokra vonatkozik, amelyeket a szolgáltatás végzésének tényleges helye szerinti tagállamban nem vettek vagy nem kellett volna nyilvántartásba venni a héa céljából?

2) Amennyiben az első kérdésre igenlő a válasz, úgy kizárólag a héairányelv 52. cikke alkalmazható-e a szolgáltatás teljesítési helyének meghatározására?

3) Amennyiben az első kérdésre a válasz nemleges, úgy a héairányelv 2010. január l-jéig hatályos 55. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy amennyiben a bérmunka-szolgáltatást igénybe vevő adóalany több tagállamban is rendelkezik vagy rendelkeznie kellene héa-azonosítószámmal, kizárólag a szolgáltatást igénybe vevő döntésén múlik, hogy melyik adószám alatt veszi igénybe a bérmunka-szolgáltatást (ideértve azt a esetet is, amikor a szolgáltatást igénybe vevő adóalany letelepedettnek minősül a szolgáltatás tényleges teljesítési helye szerinti tagállamban, de ettől eltérő tagállamban is rendelkezik héa-azonosítószámmal)?

4) Amennyiben a harmadik kérdésre adott válasz az, hogy a szolgáltatást igénybevevő döntési joga korlátlan, úgy kell-e értelmezni a héairányelv 55. cikkét, hogy:

– a szolgáltatást az igénybevevő által megadott héa-azonosítószám alatt lehet teljesítettnek tekinteni 2009. december 31. napjáig, ha az igénybevevő más tagállamban is nyilvántartott (letelepedett) adóalany, és a termékeket feladták, illetve elszállították azon tagállamból, ahol a szolgáltatásokat ténylegesen nyújtották?

– befolyásolja-e a szolgáltatás teljesítési helyének meghatározását, ha az igénybevevő más tagállamban letelepedett adóalany, de a késztermékeket a szolgáltatásnyújtás tagállamából feladva, elfuvarozva értékesíti közbenső vevőjének, aki a terméket továbbértékesíti a Közösség egy harmadik tagállamába anélkül, hogy a bérmunka-szolgáltatás igénybevevője a készterméket a saját telephelyére visszaszállította volna?

5) Amennyiben a szolgáltatást igénybevevő döntési joga nem korlátlan, befolyásolja-e a héairányelv 2010. január 1. napjáig hatályos 55. cikkének alkalmazhatóságát

– az a tény, hogy a megmunkálandó alapanyagokat a megmunkálási szolgáltatás igénybevevője milyen körülmények között szerzi be és bocsátja a megmunkálást végző rendelkezésére,

– az a tény, hogy a megmunkálásra irányuló munkavégzés eredményeként létrejövő készterméket melyik tagállamból, melyik adószáma alatt értékesíti a szolgáltatást igénybe vevő adóalany,

– az a tény, hogy – mint az az alapügyben történt – a megmunkálás eredményeként létrejövő késztermék még a megmunkálás országában történő tartózkodása alatt láncügylet keretén belül többször értékesítésre kerül, a terméknek a megmunkálás országából történő kiszállítására pedig közvetlenül a termék végső beszerzője részére kerül sor?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

27 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Ennek érdekében adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia a feltett kérdéseket (lásd: Douane Advies Bureau Rietveld ítélet, C-541/13, EU:C:2014:2270, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben az SMK Kft. által az Egyesült Királyságban letelepedett SMK UK Ltd, azon termékek tulajdonosának a megrendelésére és részére Magyarországon nyújtott bérmunka-szolgáltatások teljesítési helyének héa céljából való meghatározásáról van szó, amelyeket e szolgáltatások érintettek. A Bíróságnak szolgáltatott információkból az is kitűnik, hogy a szóban forgó szolgáltatásnyújtások az SMK UK Ltd tulajdonában álló távirányítóknak az alapügy felperese általi összeszereléséből álltak. Összeszerelésüket követően a szóban forgó késztermékek Magyarországon maradtak. Az SMK UK Ltd azokat ezt követően az SMK Europe-nak értékesítette, amely azokat vagy valamely más tagállamban vagy harmadik országban letelepedett vevőknek értékesítette tovább. Így e késztermékeket csak a továbbértékesítésüket követően fuvarozták el vagy adták fel Magyarországról.

29 Meg kell továbbá jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság megkülönbözteti azon időszakot, amely alatt a szolgáltatások megrendelőjét héa szempontjából mind Magyarországon, mind az Egyesült Királyságban nyilvántartásba vették, és azt az időszakot, amely alatt már nem rendelkezett Magyarországon héa-azonosítószámmal.

30 A fentiekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett öt kérdést, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, úgy kell tekinteni, mint amelyek lényegében arra vonatkoznak, hogy a héairányelv 2010. január 1-jéig hatályban lévő változatának 55. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az alkalmazandó olyan körülmények között, mint amilyenekről az alapügyben szó van, amelyben a szolgáltatások megrendelője a héa szempontjából egyszerre volt nyilvántartásba véve a szolgáltatások tényleges nyújtásának helye szerinti tagállamban és egy másik tagállamban, majd kizárólag e másik tagállamban, és amely alapügyben az e szolgáltatásokkal érintett ingóságokat nem e szolgáltatások befejezésekor, hanem későbbi értékesítésük következtében adták fel vagy fuvarozták el az e szolgáltatások tényleges teljesítési helye szerinti tagállamból.

31 A héairányelv, amely 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.) helyébe lépett, tartalmaz egy V. címet, amely az adóztatandó ügyletek teljesítési helyére vonatkozik. Az e cím alatt található 3. fejezet a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyével foglalkozik, annak 1. és 2. szakasza pedig megállapítja az e szolgáltatásnyújtások megadóztatása helye meghatározásának általános szabályait, illetve egyedi szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó különös rendelkezéseket állapít meg. A 77/388 hatodik irányelv 9. cikkének (2) és (3) bekezdéséhez hasonlóan a héairányelv 44–59. cikke olyan szabályokat tartalmaz, amelyek a különleges teljesítési helyeket határozzák meg (lásd: Welmory-ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 37. és 38. pont).

32 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a szolgáltatásnyújtások teljesítésének helyét meghatározó rendelkezések célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (Welmory-ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Így az olyan rendelkezés, mint a héairányelv 55. cikke, meghatározza valamely szolgáltatásnyújtás teljesítésének helyét, és körülhatárolja a tagállamok joghatóságát. E célból az említett rendelkezés a szolgáltatások teljesítési helyének egységes meghatározásán keresztül a héa területére vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási köre racionális megosztásának a megállapítására irányul (lásd ebben az értelemben: Welmory-ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 50. és 51. pont).

34 Emlékeztetni kell arra, hogy az ingóságokon végzett munkából álló szolgáltatások teljesítési helye meghatározásának az általános szabályát a héairányelv 52. cikkének c) pontja állapítja meg, amely alapján az ilyen szolgáltatások teljesítési helye az, ahol e szolgáltatásokat ténylegesen nyújtották.

35 A héairányelv 55. cikke úgy rendelkezik, hogy az említett szabálytól eltérően a fent említett szolgáltatások tényleges teljesítési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban héa szempontjából nyilvántartásba vett megrendelőknek nyújtott ilyen szolgáltatások teljesítési helyének azon tagállam területét kell tekinteni, amely a megrendelőnek kiadta azt a héa-azonosítószámot, amely alapján a szolgáltatást részére nyújtották. Ezen eltérés kizárólag akkor alkalmazandó, ha az ingóságokat feladják vagy elfuvarozzák azon tagállamból, ahol a szolgáltatást ténylegesen nyújtották.

36 Így a héairányelv 55. cikkének szövegéből kitűnik, hogy az ez utóbbi cikkben előírt eltérés akkor alkalmazandó, ha két együttes feltétel teljesül. Először is a szolgáltatások megrendelőjét az e szolgáltatások tényleges teljesítési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban „héa szempontjából nyilvántartásba [kell venni]”, másodszor pedig az ingóságokat a szolgáltatások tényleges teljesítési helye szerinti tagállamból fel kell adni vagy el kell fuvarozni.

37 Mivel a szolgáltatások teljesítési helyét kizárólag a szóban forgó adóköteles ügyletet érintő ténybeli elemekre tekintettel kell meghatározni, a héairányelv 55. cikkében az ebben előírt eltérés alkalmazására kikötött második feltételt kizárólag ezen elemek alapján, és nem az esetleges későbbi ügyletekre tekintettel kell értékelni.

38 Ezért a héairányelv 55. cikkének alkalmazása céljából az ingóságokat az ezeken végzett munkára vonatkozó ügylet keretében kell elfuvarozni vagy feladni azt megelőzően, hogy adott esetben ezen ingóságokra vonatkozóan más héaköteles ügyletet végeznének.

39 A jelen ügyben, amint a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, és amint a jelen ítélet 28. pontjában szerepel, az alapügyben szóban forgó késztermékek az összeszerelésüket követően Magyarországon maradtak, és azokat csak az értékesítésükből és továbbértékesítésükből álló ügyleteket követően fuvarozták el e tagállamból.

40 Ebből következik, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtások keretében ingóságokat nem fuvaroztak el vagy adtak fel az e szolgáltatások tényleges teljesítési helye szerinti tagállamból. Nem teljesült tehát az ingóságok elfuvarozására vagy feladására vonatkozó, a héairányelv 55. cikkében előírt feltétel. Ezért e szolgáltatások teljesítési helyét ezen irányelv 52. cikkének c) pontja alapján kell meghatározni, amely szerint e hely a tényleges teljesítési helyük szerinti tagállam, a jelen ügyben Magyarország területe.

41 Egyébiránt a héairányelv 55. cikkének az alkalmazása érdekében előírt első feltételt illetően meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy a szóban forgó szolgáltatásnyújtások időszaka alatt e szolgáltatások megrendelője a héa szempontjából egyszerre volt nyilvántartásba véve Magyarországon és az Egyesült Királyságban, majd kizárólag ez utóbbi tagállamban, nincs hatással a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita megoldására, mivel e szolgáltatásnyújtások keretében az ingóságokat nem fuvarozták el vagy adták fel Magyarországról.

42 A fenti megállapításokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2010. január 1-jéig hatályban lévő változatának 55. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazandó olyan körülmények között, mint amilyenekről az alapügyben

szó van, amelyben a szolgáltatások megrendelője a héa szempontjából egyszerre volt nyilvántartásba véve a szolgáltatások tényleges nyújtásának helye szerinti tagállamban és egy másik tagállamban, majd kizárólag e másik tagállamban, és amely alapügyben az e szolgáltatásokkal érintett ingóságokat nem e szolgáltatások befejezésekor, hanem későbbi értékesítésük következtében adták fel vagy fuvarozták el az e szolgáltatások tényleges teljesítési helye szerinti tagállamból.

A költségekről

43 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2010. január 1-jéig hatályban lévő változatának 55. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazandó olyan körülmények között, mint amilyenekről az alapügyben szó van, amelyben a szolgáltatások megrendelője a héa szempontjából egyszerre volt nyilvántartásba véve a szolgáltatások tényleges nyújtásának helye szerinti tagállamban és egy másik tagállamban, majd kizárólag e másik tagállamban, és amely alapügyben az e szolgáltatásokkal érintett ingóságokat nem e szolgáltatások befejezésekor, hanem későbbi értékesítésük következtében adták fel vagy fuvarozták el az e szolgáltatások tényleges teljesítési helye szerinti tagállamból.

Aláírások