

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2017. július 26.(\*)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadórendszer (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 138. cikk (1) bekezdése – Valamely ügylet Közösségen belüli értékesítésnek minősítése – Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentesség – A beszerző arra irányuló szándéka, hogy a megvásárolt terméket valamely másik tagállamban azt megelőzően értékesítse tovább valamely adóalanynak, hogy a termék elhagyta volna az első tagállam területét – A termékek egy részén a feladásukat megelőzően történt feldolgozás esetleges hatásai”

A C-386/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Litvánia) a Bírósághoz 2016. július 12-én érkezett, 2016. július 4-i határozatával terjesztett elő

a „**Toridas**” UAB

és

a **Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

között

a **Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: Juhász E. tanácselnök, C. Vajda és K. Jürimäe (előadó) bírák,

előtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a „Toridas” UAB képviseletében R. Mištautas advokatas,
- a litván kormány képviseletében D. Kriaušinis, K. Dieninis és D. Stepanienis, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és A. Steiblytė, meghatalmazotti

minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

## **Ítéletet**

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o. a továbbiakban: héairányelv) 138. cikke (1) bekezdésének és 141. cikke a) pontjának az ugyanezen irányelv 33. és 40. cikkével összefüggésben való értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a „Toridas” UAB és a Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett m?köd? nemzeti adóhatóság) között a Toridas által 2008. és 2010. év között teljesített ügyletek Közösségen belüli termékértékesítésnek min?sítése és az ezen ügyletekre es?, késedelmi pótlékkal és adóbírsággal növelt hozzáadottérték?adó (héa) megfizetése tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

## **Jogi háttér**

### *Az uniós jog*

3 A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehet? dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

4 Ezen irányelv 20. cikke értelmében:

„»Közösségen belüli termékbeszerzésnek« kell tekinteni a tulajdonosként történ? rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vev? vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vev? számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

5 Az említett irányelv 32. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Abban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár a megrendel?, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendel? részére történ? feladás vagy fuvarozás megkezdésének id?pontjában található.

Ugyanakkor, amennyiben a termék feladásának vagy fuvarozásának megkezdése szerinti hely harmadik területen vagy harmadik országban található, akkor a 201. cikk értelmében adófizetésre köteleztként kijelölt vagy elismert import?r általi termékértékesítés teljesítési helyének, valamint a további termékértékesítés teljesítési helyének azt a tagállamot kell tekinteni, ahova a terméket importálják.”

6 Ugyanezen irányelv 33. cikke a következ?ket írja el?:

„(1) A 32. cikkt?l eltérve az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése esetén, amennyiben azokat a feladás vagy fuvarozás rendeltetési helye szerinti

tagállamtól eltér? tagállamból adták fel vagy fuvarozták el, teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás befejeztével található, feltéve hogy a következő feltételek teljesülnek:

a) a termékértékesítést adóalany részére vagy nem adóalany jogi személy részére teljesítik, akinek Közösségen belüli beszerzése a 3. cikk (1) bekezdése értelmében nem tartoznak a HÉA hatálya alá, vagy bármely más nem adóalany személy részére;

b) az értékesített termék nem új közlekedési eszköz és azt nem a próbaüzemmel vagy anélkül történő összeszerelés vagy üzembe helyezés után értékesítette az eladó vagy az a képviselőjében eljáró személy.

(2) Amennyiben az értékesített terméket az eladó harmadik területről vagy harmadik országból adja fel vagy fuvarozza el, és egy olyan tagállamba importálja azt, amely nem a megrendelő részére feladott vagy elfuvarozott termék érkezési helye szerinti tagállam, azt úgy kell tekinteni, mintha az import szerinti tagállamból adták volna fel vagy fuvarozták volna el."

7 A héairányelv 40. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a vevő részére történő feladás vagy fuvarozás befejezésekor található.”

8 Ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„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 [z Unió] 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.”

9 Az említett irányelv 140. cikke értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) olyan termékek Közösségen belüli beszerzése, amelyek adóalany által történő értékesítése az érintett tagállam területén minden körülmények között adómentes;

[...]"

10 Ugyanezen irányelv 141. cikke elírja:

„Minden tagállam egyedi intézkedéseket hoz annak érdekében, hogy a területükön végzett, Közösségen belüli termékbeszerzésre – a 40. cikknek megfelelően – a következő feltételek teljesülése esetén ne számítson fel HÉA-t:

a) a termékeket olyan adóalany szerzi be, aki nem telepedett le az érintett tagállamban, de egy másik tagállamban HÉA-azonosítóval rendelkezik;

b) a termékbeszerzés célja a termékeknek az a) pontban említett adóalany által, ugyanazon tagállamon belül végzett későbbi értékesítése;

c) az a) pontban említett adóalany által ilyen módon beszerzett termékeket közvetlenül egy attól eltérő tagállamból adják fel, illetve fuvarozzák el, mint amelyikben az adóalany HÉA-azonosítóval rendelkezik, és a termékek megrendelője az a személy, aki részére az

adóalany a későbbi értékesítést teljesíti;

d) a későbbi értékesítés megrendelője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, aki az érintett tagállamban rendelkezik HÉA-azonosítóval;

e) a 197. cikknek megfelelően a d) pontban említett megrendelő minősült adófizetésre kötelezettnek az olyan adóalany által végzett értékesítés után, aki nem abban a tagállamban telepedett le, amelyben az adót meg kell fizetni.”

### *A litván jog*

11 A Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (a hozzáadottérték-adóról szóló litván törvény) 49. cikke (1) bekezdésének az alapügyben alkalmazandó változata szerinti szövege (a továbbiakban: héatörvény) a következő:

„Nulla százalékos héamérték alkalmazandó a héa szempontjából más tagállamban nyilvántartásba vett héaalany részére értékesített és Litvánia területéről más tagállamba (bármely, akár a termékek értékesítője, akár azok vevője, akár pedig az utóbbiak utasításai alapján eljáró harmadik fél által) feladott termékekre.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

12 A Toridas Litvániában letelepedett és a héa szempontjából ott nyilvántartásba vett társaság. 2008. július 1. és 2010. december 31. között fagyasztott halat (a továbbiakban: szóban forgó áru) importált Kazahsztánból Litvániába. A szóban forgó árut ezt követően az Észtországból letelepedett és a héa szempontjából ott nyilvántartásba vett Megalain OÜ társaság részére értékesítette (a továbbiakban: első értékesítések). Ezen értékesítéseket a Toridas és a Megalain között 2006. október 10-én kötött együttműködési szerződés szabályozta. E szerződés értelmében a Megalain kötelezettséget vállalt arra, hogy a szóban forgó árut harminc napon belül elfuvarozza Litvánia területéről, és hogy átadja a Toridas részére az azt bizonyító dokumentumokat, hogy az áru ténylegesen elhagyta Litvánia területét. A Toridas a maga részéről kötelezettséget vállalt arra, hogy gondoskodik az említett árukról, azok tárolását is ideértve, és hogy viseli az ezen áruk kapcsán felmerülő költségeket mindaddig, amíg azok ténylegesen el nem hagyják Litvánia területét.

13 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a gyakorlatban a Megalain a szóban forgó árut már a Toridastól való megvásárlása napján vagy az azt követő napon továbbértékesítette az Európai Unió más tagállamaiban, így Dániában, Németországban, Belgiumban és Lengyelországban letelepedett és a héa szempontjából ott nyilvántartásba vett vevők részére (a továbbiakban: második értékesítések).

14 A szóban forgó áru egy részét közvetlenül a viszonteladást követően, Észtország érintése nélkül feladták Litvániából ezen másik tagállamokba. Az áruk másik részét szétválogatás, védőréteggel való bevonás és csomagolás céljából a Plungės šaltis társaság Litvániában található helyiségeibe fuvarozták, mielőtt azokat közvetlenül a vevők részére elszállították volna a fenti pontban hivatkozott rendeltetési hely szerinti tagállamokba. A Megalain minden esetben kötelezettséget vállalt a szóban forgó áru szétválogatására, védőréteggel való bevonására és csomagolására, valamint annak exportálására.

15 Az első értékesítéseket illetően a Toridas által a Megalain részére kiállított számlán feltüntették, hogy az ügyletekre a héatörvény 49. cikke (1) bekezdésének megfelelően Közösségen belüli termékértékesítés címén nulla százalékos héamértéket alkalmaztak. A számlákon továbbá a szóban forgó áru berakodási és értékesítési helyeként a Kauno žuvis vagy a

Plung's šaltis társaságok litván területen található raktárainak címét tüntették fel.

16 A második értékesítéseket illetően a Megalain a héairányelv Közösségen belüli termékértékesítések adómentességére vonatkozó rendelkezései alapján héamentesen állította ki a számláit. E számlákon szintén megjelölték a szóban forgó áru berakodási helyét, nevezetesen a Kauno žuvis vagy a Plung's šaltis társaságok Litvániában található raktárait, és az értékesítési helyet, nevezetesen az egyes vevők tagállambeli címét.

17 A litván adóhatóság egy héafizetés tárgyában lefolytatott adóellenőrzési eljárást követően megállapította, hogy az első értékesítések belföldön teljesített termékértékesítések voltak, amelyekre általános adómértéket kell alkalmazni, nem pedig Közösségen belüli termékértékesítések, amelyek mentesek a héa alól. Ezen értékelést, amelyet a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság először megerősített, a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (a Litván Köztársaság Kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság) nem fogadta el.

18 A Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság a Vilniaus apygardos administracinis teismashoz (vilniusi regionális közigazgatási bíróság, Litvánia) fordult, amely hatályon kívül helyezte a Litván Köztársaság Kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság határozatát, és megállapította, hogy a helyi és központi adóhatóság értékelése megalapozott volt.

19 A Toridas ezen ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

20 E bíróság arra keresi a választ, hogy a héa szempontjából hogyan kell minősíteni az első értékesítéseket. Rámutatva, hogy ezen ügyleteket második értékesítések követték, és hogy a szóban forgó áru csak egyetlen Közösségen belüli feladás vagy szállítás tárgyát képezte, az említett bíróság arra keresi a választ, hogy az első vagy a második értékesítéseket kell-e Közösségen belüli termékértékesítéseknek minősíteni, amelyek a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján mentesek a héa alól.

21 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint megállapításra került, hogy a szóban forgó árut ténylegesen elszállították a végső vevők részére, és hogy ez utóbbiak a saját tagállamukban bevallották a kapcsolódó Közösségen belüli beszerzéseket. A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül megjegyzi, hogy az ügy iratai között szereplő bizonyítékok alapján észszerűen arra lehet következtetni, hogy a Toridas a második értékesítésekre vonatkozó minden jelentős körülményről tudomással bírt. Figyelemmel a 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítéletben (C-245/04, EU:C:2006:232) megfogalmazott követelményekre, és különösen ezen ítélet 36. pontjára, a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a tekintetben, hogy az első értékesítések a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentesség hatálya alá tartoznak.

22 E bíróság ugyanakkor megjegyzi, hogy ugyanazon áruszállítmány tekintetében a két egymást követő értékesítési lánc különböző tagállamokban nyilvántartásba vett gazdasági szereplőket érintett, és hogy a Megalain közvetítésként járt el. Ez arra enged következtetni, hogy a gazdasági ügyletek összességükben úgynevezett „háromszögügyleteknek” tekinthetők, amelyek három gazdasági szereplőt érintenek, akik három különböző tagállamban telepedtek le, és a héa szempontjából ott vették fel nyilvántartásba, és akik két olyan egymást követő értékesítést valósítanak meg, amelyek egyetlen Közösségen belüli szállítás részét képezik. E címen ezen ügyletek a héairányelv 141. cikkének hatálya alá tartozhatnak. Végül az említett bíróság arra keresi a választ, hogy a szóban forgó áru egy részének feldolgozása milyen hatással van az első értékesítések esetleges mentesítésének az alkalmazására.

23 Végül, mivel a Megalain a héa szempontjából Észtországban van nyilvántartásba véve, a

kérdést elterjeszt? bíróság attól tart, hogy amennyiben az els? értékesítések tekintetében esetlegesen elutasítják az adómentességet, az ugyanazon gazdasági szerepl? kett?s, mind az értékesítés, mind pedig a beszerzés szintjén történ? adóztatásához vezet.

24 Ilyen körülmények között a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfels?bb közigazgatási bírósága) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [h?a]irányelv 138. cikkének (1) bekezdését, 140. cikkének a) pontját és/vagy 141. cikkét többek között ezen irányelv 33. és 40. cikkével összefüggésben, hogy a jelen ügyben [...] szerepl?khöz hasonló körülmények között az els? tagállamban letelepedett adóalany általi termékértékesítést az említett rendelkezések alapján mentesíteni kell az adó alól abban az esetben, ha az említett értékesítési ügylet létrejötté eltt a vev? (vagyis a második tagállamban adóalanyként azonosított személy) arra irányuló szándékát juttatja kifejezésre, hogy [az árut] azonnal – azoknak az els? tagállamból történ? elfuvarozása eltt – értékesíteni kívánja [...] egy harmadik tagállamban letelepedett adóalany részére, akihez a termékeket elfuvarozzák (akinek feladják azokat) e harmadik tagállamba?

Befolyásolja-e az els? kérdésre adandó választ az a tény, hogy a termékek egy részét azoknak a harmadik tagállamba történ? elfuvarozása eltt feldolgozták a második tagállamban letelepedett (a h?a szempontjából ott nyilvántartásba vett) adóalany utasításai alapján?”

### **Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?**

#### *Elzetes észrevételek*

25 Két kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság a héairányelv 33. cikkének, 40. cikkének, 138. cikke (1) bekezdésének, 140. cikke a) pontjának és 141. cikkének az értelmezését kéri a Bíróságtól. Különösen arra vár választ, hogy az els? értékesítésekhez hasonló termékértékesítések a héairányelv Közösségen belüli ügyletekre alkalmazandó rendelkezései alapján mentesíthet?k-e a h?a alól.

26 Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy csak a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése vonatkozik a termékértékesítésekre vonatkozó adómentességre, míg a héairányelv 140. cikkének a) pontja, 141. cikke és 40. cikke csak a Közösségen belüli termékbeszerzésekre alkalmazandó. Ugyanígy meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 33. cikke a termékértékesítés helyére vonatkozik, míg az elzetes döntéshozatalra utaló határozat a termékértékesítések mentesítésének szabályozására irányul.

27 E körülmények között a jelen elzetes döntéshozatal iránti kérelmet kizárólag annyiban kell megvizsgálni, amennyiben az a héairányelv 40. cikkére és 138. cikkének (1) bekezdésére vonatkozik.

#### *Az els? kérdésr?*

28 Els? kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között valamely els? tagállamban letelepedett adóalany által teljesített termékértékesítés e rendelkezések alapján mentesül a h?a alól abban az esetben, ha a h?a szempontjából valamely második tagállamban nyilvántartásba vett vev? az említett értékesítési ügylet létrejötté eltt tájékoztatja az értékesít?t arról, hogy az árut azonnal – annak az els? tagállamból történ? elfuvarozása eltt – valamely harmadik tagállamban letelepedett adóalany részére tovább kívánja értékesíteni, és ezen árut e harmadik személy részére kívánja

elfuvarozni.

29 Ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében 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 a területükön kívülre, de az Unió 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.

30 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy kizárólag akkor vonatkozik adómentesség az ezen cikk értelmében vett termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és e termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (lásd ebben az értelemben: 2010. december 16-ai Euro Tyre Holding ítélet, C-430/09, EU:C:2010:786, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése alá tartozó Közösségen belüli termékértékesítés szükségszerűen együtt jár az ezen irányelv 20. cikkében meghatározott Közösségen belüli termékbeszerzéssel, és hogy ennél fogva e két rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy azok azonos jelentéssel és hatállyal bírjanak (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-ai Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 34. pont).

32 Márpedig az említett irányelv 20. cikkéből az következik, hogy valamely értékesítés csak azzal a feltétellel minősülhet Közösségen belüli termékbeszerzésnek, ha a terméket feladták vagy elfuvarozták a vevő részére.

33 Meg kell állapítani tehát, hogy a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésének alkalmazási feltételei nem teljesülhetnek, ha az értékesítés tárgyát képező azon terméket, amelynek megszerzése szükségszerűen együtt jár a vizsgált értékesítéssel, nem fuvarozták el vagy adták fel a vevő részére.

34 Ami az alapügyben szóban forgóhoz hasonló ügyleteket illeti, amelyek két egymást követő, egyetlen Közösségen belüli szállítással járó termékértékesítési láncot alkotnak, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából egyrészt az következik, hogy a Közösségen belüli szállítás e két termékértékesítés közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely ebből következően a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján egyedül mentesül az adó alól (lásd ebben az értelemben: 2006. április 6-ai EMAG Handel Eder ítélet, C-245/04, EU:C:2006:232, 45. pont).

35 Másrészt annak meghatározása érdekében, hogy a két termékértékesítés közül melyikhez kell a Közösségen belüli szállítást hozzárendelni, a jelen ügy valamennyi különös körülményének átfogó értékelését kell lefolytatni (lásd ebben az értelemben: 2010. december 16-ai Euro Tyre Holding ítélet, C-430/09, EU:C:2010:786, 27. pont; 2012. szeptember 27-ai VSTR ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 32. pont).

36 Ezen értékelés során különösen azt kell meghatározni, hogy mely időpontban következett be a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezés jogának a végső vevő javára való második átruházása. Ugyanis abban az esetben, ha e rendelkezési jog második átruházására, azaz a második értékesítésre a Közösségen belüli szállítás megtörténte előtt kerül sor, azt nem lehet az első vevő javára történt első termékértékesítéshez rendelni (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 27-ai VSTR ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A két egymást követő, egyetlen Közösségen belüli szállítással járó termékértékesítés esetében annak meghatározása érdekében, hogy a két termékértékesítés közül melyikhez kell a szállítást hozzárendelni, meg kell állapítani, hogy az említett szállításra a második értékesítést követően került-e sor. Ha arra a második értékesítést követően került sor, csak a második értékesítés minősülhet Közösségen belüli termékértékesítésnek, és adott esetben csak az részesülhet a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentességben.

38 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt körülményekből az következik, hogy a Megalain által a végső vevők javára teljesített termékértékesítésre a Közösségen belüli szállítás megtörténte előtt került sor.

39 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat azt is pontosítja, hogy nem a hía szempontjából Észtországban nyilvántartásba vett közvetítő gazdasági szereplő Megalain volt a szóban forgó áru Közösségen belüli szállításának címzettje, mivel azokat közvetlenül más olyan tagállamokba fuvarozták, ahol a végső vevők székhellyel rendelkeztek, nevezetesen Németországba, Hollandiába, Dániába és Lengyelországba.

40 Ennélfogva, a kérdést előterjesztő bíróság által végzendő vizsgálatról függően, az alapügyben szóban forgó első értékesítések belföldön teljesített termékértékesítéseknek minősülnek, amelyek nem részesülhetnek a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adómentességben.

41 E következtetést nem befolyásolja az a körülmény, hogy a közvetítő gazdasági szereplő Észtországban rendelkezik székhellyel, és a hía szempontjából ott vették nyilvántartásba. Kétségtelen, hogy a kérdést előterjesztő bíróság lényegében úgy ítéli meg, hogy amennyiben megállapítást nyer, hogy az első értékesítéseket adóköteles ügyleteknek kell minősíteni, az kettős adóztatás veszélyével járhat, mivel a Megalain bevallotta a beszerzéseit Észtországban.

42 A héairányelv 20. cikkének és 138. cikke (1) bekezdésének a szövegéből ugyanakkor az következik, hogy a gazdasági szereplők hía-nyilvántartásbavételi helye nem minősítő feltétele a Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy termékbeszerzésnek.

43 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében úgy ítéli meg, hogy amennyiben megállapítást nyer, hogy az első értékesítéseket adóköteles ügyleteknek kell minősíteni, az kettős adóztatás veszélyével járhat. Ugyanakkor, amint arra a Bizottság az írásbeli észrevételeiben hivatkozott, a veszély nem tekinthető úgy, mint amely közvetlenül igazolná ezen gazdasági ügyletek adómentességét, mivel a héairányelv helyes alkalmazásával elkerülhető a kettős adóztatás, és biztosítható az adósemlegesség.



44 Ennélfogva az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között valamely első tagállamban letelepedett adóalany által teljesített termékértékesítés e rendelkezések alapján nem mentesül a héa alól abban az esetben, ha a héa szempontjából valamely második tagállamban nyilvántartásba vett vevő az említett értékesítési ügylet létrejötte előtt tájékoztatja az értékesítőt arról, hogy az árut azonnal – annak az első tagállamból történő elfuvarozása előtt – valamely harmadik tagállamban letelepedett adóalany részére tovább kívánja értékesíteni, és ezen árut e harmadik adóalany részére kívánja elfuvarozni, amennyiben e második értékesítés ténylegesen megvalósult, és az árut ezt követően az első tagállamból a harmadik adóalany tagállamába fuvarozták. Az első beszerzőnek a héa szempontjából való, az első értékesítés vagy a végső beszerzés tagállamától eltérő tagállamban történő nyilvántartásba vétele nem minősít feltétele valamely Közösségen belüli ügyletnek, és önmagában nem elegendő valamely Közösségen belüli ügylet jellegének a bizonyítására.

#### *A második kérdésről*

45 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésének az értelmezése szempontjából hatással van-e az első értékesítés adó alóli mentesítésére vonatkozó feltételekre, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, két egymást követő termékértékesítési láncolatban a termékeket a köztes vevő utasítására és e termékek végső vevő részére való elszállítását megelőzően feldolgozták.

46 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból megállapítható, hogy az alapügyben szóban forgó áru egy részét feldolgozták, nevezetesen a Megalain utasítására szétválogatták, védőréteggel vonták be és becsomagolták, mielőtt elszállították volna azon tagállamokba, amelyekben a végső vevők székhellyel rendelkeztek. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a héairányelv vizsgálata arra enged következtetni, hogy az adó alóli mentesítés esetén ugyanazt a feldolgozatlan terméket kell értékesíteni.

47 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok kötelesek mentesíteni az adó alól a termékértékesítést, ha az megfelel az ott kimerítően felsorolt anyagi jogi feltételeknek (2017. február 9-ii Euro Tyre ítélet, C-21/16, EU:C:2017:106, 29. pont). Márpedig az értékesítés tárgyát képező termékek feldolgozása nem tartozik az e cikk által meghatározott anyagi jogi feltételek közé.

48 Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló két termékértékesítési láncot illetően meg kell jegyezni, hogy az első kérdésre adott válaszból az következik, hogy az első értékesítések nem minősülhetnek Közösségen belüli termékértékesítéseknek, mivel azokhoz nem kapcsolódik semmilyen Közösségen belüli szállítás. Márpedig a termékek első értékesítéseket követő esetleges feldolgozása nem alkalmas e megállapítás megváltoztatására.

49 Ennélfogva a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésének az értelmezése szempontjából nincs hatással az első értékesítés esetleges adó alóli mentesítésére vonatkozó feltételekre, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, két egymást követő termékértékesítési láncolatban a termékeket a köztes vevő utasítására és a végső vevő részére való elszállítást megelőzően feldolgozták, mivel e feldolgozásra az első értékesítést követően került sor.

#### **A költségekről**

50 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között valamely első tagállamban letelepedett adóalany által teljesített termékértékesítés e rendelkezések alapján nem mentesül a hozzáadottértékadó alól abban az esetben, ha az ezen adó szempontjából valamely második tagállamban hozzáadottértékadó-nyilvántartásba vett vevő az említett értékesítési ügylet létrejötte előtt tájékoztatja az értékesítőt arról, hogy az árut azonnal – annak az első tagállamból történő elfuvarozása előtt – valamely harmadik tagállamban letelepedett adóalany részére tovább kívánja értékesíteni, és ezen árut e harmadik adóalany részére kívánja elfuvarozni, amennyiben e második értékesítés ténylegesen megvalósult, és az árut ezt követően az első tagállamból a harmadik adóalany tagállamába fuvarozták. Az első beszerzőnek a hozzáadottértékadó szempontjából való, az első értékesítés vagy a végső beszerzés tagállamától eltérő tagállamban történő nyilvántartásba vétele nem minősít feltétele valamely Közösségen belüli ügyletnek, és önmagában nem elegendő valamely Közösségen belüli ügylet jellegének a bizonyítására.**

2) **A 2006/112 irányelv 138. cikke (1) bekezdésének az értelmezése szempontjából nincs hatással az első értékesítés esetleges adó alóli mentesítésére vonatkozó feltételekre, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, két egymást követő termékértékesítési láncolatban a termékeket a köztes vevő utasítására és e termékek végső vevő részére való elszállítását megelőzően feldolgozták, mivel e feldolgozásra az első értékesítést követően került sor.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: litván.