



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2020. április 23. *

„Előzetes döntéshozatal – A közös hozzáadottérték-adó (héta) rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja – Közösségen belüli termékbeszerzés – 20. cikk – A termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogának a megszerzése – Egyetlen Közösségen belüli szállítással történő, beszerzési és viszonteladási ügyletek láncolata – A termék jogi helyzetét esetlegesen érintő döntések meghozatalának lehetősége – A szállítás hozzárendelése – Jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítás – Az értelmező ítéletek időbeli hatálya”

A C-401/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2018. június 18-án érkezett, 2018. június 6-i határozatával terjesztett elő

a **Herst s.r.o.**

és

az **Odvolací finanční ředitelství**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: M. Vilaras tanácselnök, S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (előadó) és N. Piçarra bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Herst s.r.o. képviseletében J. Balada advokát,
- az Odvolací finanční ředitelství képviseletében T. Rozehnal, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviseletében M. Smolek, J. Vlácil és O. Serdula, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Salyková és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: cseh.

a főtanácsnok indítványának a 2019. október 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem lényegében a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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) 20. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Herst s.r.o. és az Odvolací finanční ředitelství (fellebbviteli pénzügyi igazgatóság, Cseh Köztársaság, a továbbiakban: pénzügyi igazgatóság) között a Herst által bizonyos tagállamokból a Cseh Köztársaságba jövedékiadó-felfüggesztéssel fuvarozott üzemanyagok beszerzése utáni hozzáadottérték-adónak (héa) e társaság általi levonása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja a következőket írja elő:
„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;
b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:
i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek;
[...]
- 4 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint:
„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”
- 5 Az említett irányelv 20. cikkének első bekezdése a következőképpen szól:
„»Közösségen belüli termékbeszerzésnek« kell tekinteni a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

- 6 Ugyanezen irányelv 138. cikkének (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.”

A cseh jog

- 7 A zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény) alapügy tényállásának idején hatályos változata 2. §-a (1) bekezdésének a) pontja értelmében:

„Adóköteles a belföldön valamely adóalany által gazdasági tevékenység keretében ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés.”

- 8 E törvény 13. §-ának (1) bekezdése a következőket írja elő:

„E törvény alkalmazásában termékértékesítés a termék felett tulajdonosként való rendelkezés jogának az átruházása.”

- 9 Az említett törvény 72. §-a (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany jogosult az előzetesen felszámított hea levonására azon igénybevett szolgáltatások után, amelyeket gazdasági tevékenysége körében belföldön teljesített adóköteles termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz használ fel.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 10 A Herst egy, a Cseh Köztársaságban székhellyel rendelkező társaság, amely a közúti fuvarozási ágazatban tevékenykedik. E társaság több üzemanyagtöltő állomás tulajdonosa is.
- 11 Egy ellenőrzést követően a cseh adóhatóság megállapította, hogy a Herst egyrészt a 2010 novembere és 2013 májusa, másrészt pedig a 2013 júliusa és augusztusa közötti időszakban saját eszközeivel és költségén biztosította üzemanyagok több tagállamból – nevezetesen Ausztriából, Németországból, Szlovákiából és Szlovéniából – a Cseh Köztársaságba történő fuvarozását.
- 12 E fuvarozások keretében a Herst nem kizárólag fuvarozóként, hanem ezen üzemanyagok végső vevőjeként is eljár az egymást követő beszerzési és viszonteladási ügyletek láncolata végén.
- 13 A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy az említett üzemanyagokat először egy, a Cseh Köztársaságban letelepedett és ott heaalany gazdasági szereplő vette meg, és hogy a Herst biztosította azoknak a jelen ítélet 11. pontjában említett tagállamokból ezen első tagállamig történő fuvarozását. A Herst így egyetlen üzemanyag-fuvarozást végzett, amelyekre jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében került sor, és amelyek során e termékeket egymást követően a Cseh Köztársaságban letelepedett más gazdasági szereplőknek értékesítették tovább. A Herst ezen üzemanyagok fuvarozásáért nem kapott díjazást, hanem az említett üzemanyagok vételára és eladási ára közötti különbözetből álló kereskedelmi árrésben részesült.

- 14 Ezenkívül a Herst és e gazdasági szereplő közötti adásvételi szerződés alapján már a fuvarozás kezdetén megállapították, hogy a Herst csak akkor válik jogilag az üzemanyag tulajdonosává, ha azokat a Cseh Köztársaságban szabad forgalomba bocsátották.
- 15 A Herst a cseh adóhatóság előtt arra hivatkozott, hogy az üzemanyagnak a Cseh Köztársaságban általa történő beszerzése belföldi beszerzésnek minősül. Ezzel szemben ezen adóhatóság úgy vélte, hogy Közösségen belüli beszerzésekről van szó.
- 16 Az említett hatóság szerint az egyetlen Közösségen belüli szállítással összefüggő láncügyletek esetében e szállítás ezen ügyletek közül csak az egyikhez kapcsolható.
- 17 Így ugyanezen hatóság megállapította, hogy a Herst általi beszerzések helye nem a Cseh Köztársaságban, hanem azokban a tagállamokban volt, ahol az üzemanyagok abban az időpontban voltak, amikor azokat e társaság feltöltötte a célból, hogy azokat gazdasági tevékenysége céljából saját költségén és saját eszközein a Cseh Köztársaságba fuvarozza.
- 18 A cseh adóhatóság tehát több utólagos adómegállapításról szóló határozatban megtagadta a Hersttől az említett beszerzések utáni hea levonásához való jogot, és bírságot szabott ki vele szemben.
- 19 A Herst ezen utólagos adómegállapításról szóló határozatokkal szemben jogorvoslattal élt a pénzügyi igazgatóság előtt arra hivatkozva, hogy az üzemanyag beszerzésének helye a Cseh Köztársaság volt, mivel a fuvarozásokra jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében került sor, és e termékeket csak e fuvarozásokat követően bocsátották szabad forgalomba.
- 20 A pénzügyi igazgatóság az első határozatában azzal az indokkal semmisítette meg a 2013 júliusa és augusztusa közötti időszakra vonatkozó utólagos adómegállapításról szóló határozatokat, hogy a Herst olyan számlákat mutatott be, amelyek bizonyították, hogy a többi gazdasági szereplő, amelynek az üzemanyagot egymást követően továbbértékesítették, fuvarozásszervezői minőségben járt el. A pénzügyi igazgatóság a második határozatában helybenhagyta a 2011 februárja és 2013 februárja közötti időszakra vonatkozó utólagos adómegállapításról szóló határozatokat. E hatóság egy harmadik határozatában módosította a 2010 novembere és 2011 januárja, valamint a 2013 márciusa és májusa közötti időszakra vonatkozó utólagos adómegállapításról szóló határozatokat. A Herstet egy 145 381 137 cseh korona (CZK) (hozzávetőleg 5 664 520 euró) összegű utólagos adómegállapításról értesítették, és 30 476 215 CZK (hozzávetőleg 1 187 450 euró) összegű bírságot szabtak ki vele szemben.
- 21 A Herst keresetet indított a pénzügyi igazgatóság második és harmadik határozatával szemben a kérdést előterjesztő bíróság, a Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság, Cseh Köztársaság) előtt.
- 22 E bíróság előtt a Herst azt állítja, hogy az alapügyben szóban forgó üzemanyag-fuvarozás két külön fuvarozásból állt. Az első az érintett tagállamok és a Cseh Köztársaság közötti nemzetközi szállítás volt, amelynek során a Herst kizárólag fuvarozóként járt el. A második az üzemanyag Cseh Köztársaságban történő szabad forgalomba bocsátását követő belföldi fuvarozás volt, amelynek során megszerezte az ezen árukkal való szabad rendelkezés jogát.
- 23 A kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy az előtte folyamatban lévő ügyben az ügy valamennyi körülményét átfogóan kell értékelni annak meghatározásához, hogy a szóban forgó értékesítések közül melyik felel meg a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó valamennyi feltételnek. Ahhoz, hogy valamely ügyletet a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „termékértékesítésnek” lehessen minősíteni, annak azzal a hatással kell járnia, hogy feljogosítja az adott személyt arra, hogy az ügylet tárgyát képező termékekkel úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne.

- 24 Az alapügyben szóban forgó helyzetet illetően a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy más gazdasági szereplőknek a beszerzési és viszonteladási ügyletek ilyen összetett láncolatában való részvételét gazdasági okokon kívül az a tény is indokolja, hogy a Herstnek nem volt engedélye adóraktár működtetésére, sem pedig termékeknek jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében történő fogadására. Ezért kellett a Herstnek egy ilyen raktárat üzemeltető közvetítő szolgáltatásait igénybe vennie annak érdekében, hogy az megszerezze az alapügyben szóban forgó üzemanyagokat a jövedéki adó megfizetése céljából és ezen üzemanyagok Cseh Köztársaság területén történő szabad forgalomba bocsátásának a biztosítása céljából. A pénzügyi igazgatóság viszont azzal érvel, hogy több gazdasági szereplőnek e láncolatban való részvétele a héacsallás valószínűsítő körülménye.
- 25 E bíróság úgy véli, hogy még ha az alapügyben szóban forgó üzemanyagok a fuvarozás teljes időtartama alatt a Herst ellenőrzése alatt is álltak, azokkal nem rendelkezett a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében véve tulajdonosként azon időpontot megelőzően, amikor ezeket az üzemanyagokat a fuvarozásukat követően a Cseh Köztársaságban szabad forgalomba bocsátották. Ezen időpontig ugyanis a Herst nem szállíthatta az említett üzemanyagokat a kísérő dokumentumokban címettként megjelölt személytől eltérő személynek.
- 26 E megfontolásokra tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság, elismerve a jelen ügy és a 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027) alapjául szolgáló ügy közötti nagy ténybeli hasonlóságokat, mindazonáltal arra keresi a választ, hogy az előtte folyamatban lévő ügyben a Herst mely időpontban szerezte meg az alapügyben szóban forgó üzemanyagok feletti, a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett, „tulajdonosként” való rendelkezési jogot.
- 27 Különösen, a kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint az alapügyben csak azok a gazdasági szereplők szereztek ilyen rendelkezési jogot, amelyeknek ezeket az üzemanyagokat a fuvarozásuk során egymást követően továbbértékesítették. Ezzel szemben a Herst, bár az említett üzemanyagok a fuvarozás során fizikailag a birtokában voltak, jogilag azokkal nem rendelkezett. E tekintetben e társaságnak különösen tiszteletben kellett tartania a beszerzési és viszonteladási ügyletek láncolatában közvetítő gazdasági szereplők utasításait.
- 28 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azon a véleményen van, hogy kétség merül fel azzal kapcsolatban, hogy az a tény, hogy a termékeket a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályaon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelvnek (HL 2009. L 9., 12. o.) megfelelően jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében fuvarozzák, befolyásolja-e a tulajdonosként való rendelkezési jog átruházására vonatkozó, héairányelvben előírt feltételeket. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy amennyiben a közigazgatási szerv és egy magánszemély közötti jogvita keretében kétség merül fel valamely nemzeti adójogi rendelkezés értelmezését illetően, az Ústavní soud České republiky (alkotmánybíróság, Cseh Köztársaság) ítélkezési gyakorlata olyan nemzeti jogi alkotmányos elvet alakított ki, amely értelmében e kétség esetében a magánszemély javára kell döntenet (az úgynevezett *in dubio mitius* elv). A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság szerint az előtte folyamatban lévő ügy eldöntése szempontjából meghatározó jogszabály az alapügy tényállásának időpontjában sem a belső jog, sem az uniós jog szempontjából nem minősíthető egyértelműnek, így e bíróság arra keresi a választ, hogy abban az esetben, ha a meghozandó ítéletben a Bíróság által adandó értelmezés kedvezőtlen az adóalanyra nézve, akkor a bíróságnak a nemzeti jog ezen alkotmányos elve ellenére azt figyelembe kell-e vennie. E bíróság továbbá azt kérdezi, hogy az említett elvre tekintettel a Bíróság ezen ítéletének joghatásait nem kell-e a kihirdetését követő jogi helyzetekre korlátozni.
- 29 E körülmények között határozott úgy a Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Minden adóalanyt a [héairányelv] 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett adóalanynak kell-e tekinteni? Amennyiben nem, akkor a rendelkezés mely adóalanyokra vonatkozik?

- 2) Amennyiben a Bíróság válasza az, hogy a [héairányelv] 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja alkalmazandó az alapeljárás szerinti esetben (vagyis amennyiben a termék beszerzője a héa szempontjából nyilvántartásba vett adóalany), úgy kell-e értelmezni e rendelkezést, hogy amennyiben ezeknek az áruknak a feladása vagy fuvarozása a [2008/118 irányelv] releváns rendelkezései szerint történik, a [2008/118 irányelv] szerinti eljáráshoz kapcsolódó értékesítés olyan értékesítésnek minősül, amelyre az e rendelkezés szerinti mentesség vonatkozik, még akkor is, ha a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti mentesség feltételei egyebekben nem teljesülnek, mivel az áruk fuvarozása másik ügylethez kapcsolódik?
- 3) Amennyiben a Bíróság válasza az, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem alkalmazandó az alapeljárás szerinti helyzetben, az a tény, hogy a termékeket jövedékiadó-felfüggesztés hatálya alatt fuvarozták, döntő-e annak a kérdésnek az elbírálása során, hogy több egymást követő értékesítés közül melyikhez kapcsolódik a fuvarozás a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti héamentességhez való jog szempontjából?
- 4) 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?
- 5) A [2008/118 irányelv] (például a 4. cikk (1) bekezdésében, a 17. cikkben vagy a 19. cikkben) – akár közvetlenül, akár közvetetten, az ilyen termékek tényleges kezelésére vonatkozó korlátozás alkalmazása révén – elégséges feltételeket állapít-e meg a héairányelv értelmében vett, »a (jövedékiadó-köteles) termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogának« átruházásához, és így a termékeknek a jövedékiadó-irányelvből eredő feltételekkel összhangban az adóraktár engedélyese vagy bejegyzett címzett általi, jövedékiadó-felfüggesztéssel történő átvételét a héa szempontjából termékértékesítésnek kell tekinteni?
- 6) Ebben az összefüggésben annak meghatározása során, hogy termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel, egyetlen fuvarozással történő értékesítésének láncolatában a fuvarozás melyik értékesítéshez kapcsolódik, úgy kell-e tekinteni, hogy a héairányelv értelmében vett fuvarozás a [2008/118 irányelv] 20. cikkével összhangban kezdődik és fejeződik be?
- 7) 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 a [Bíróság] általi, az adóalany szempontjából kevésbé kedvező másik értelmezés helyességét megerősítő, kötelező értelmezését megelőzően valósult meg?

Az *in dubio mitius* elv alkalmazhatósága esetén:

- 8) 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 [2008/118] irányelv alkalmazásában azonos (vagy eltérő) jelentéssel rendelkezik-e?”

A Bíróság előtti eljárásról

- 30 2018. december 21-i levelében a Bíróság továbbította a 2018. december 19-i AREX CZ ítéletet (C-414/17, EU:C:2018:1027) a kérdést előterjesztő bíróságnak, és azt kérdezte, hogy ezen ítéletre tekintettel e bíróság fenn kívánja-e tartani az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét, és igenlő válasz esetén fenn kívánja-e tartani az előterjesztett valamennyi kérdést.
- 31 2019. január 11-i válaszában a kérdést előterjesztő bíróság kijelentette, hogy fenntartja az előzetes döntéshozatal iránti kérelmét, azonban az első, második, harmadik, ötödik és hatodik kérdésre már nem kért választ.
- 32 Következésképpen kizárólag a negyedik, hetedik és nyolcadik kérdésre kell válaszolni.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A negyedik kérdésről

- 33 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 20. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az az adóalany, aki jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében Közösségen belüli termékszállítást végez azzal a szándékkal, hogy e termékeket gazdasági tevékenysége céljából megszerezze azt követően, hogy azokat a rendeltetési hely szerinti tagállamban szabad forgalomba bocsátották, e rendelkezés értelmében megszerzi az említett termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát, miközben ugyanezen termékeket a fuvarozásuk során egymást követően más gazdasági szereplőknek értékesítették tovább.
- 34 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 20. cikke szerinti Közösségen belüli termékértékesítésre kerül sor, 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 feladást vagy szállítást követően a termék ténylegesen elhagyta a kiindulási hely szerinti tagállam területét (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 27. és 42. pont; 2018. december 19-i AREX CZ ítélet, C-414/17, EU:C:2018:1027, 61. pont).
- 35 A kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben annak meghatározását kéri a Bíróságtól, hogy teljesül-e ezen feltételek közül az első, vagyis hogy a termékkel tulajdonosként való rendelkezés joga átszállt-e egy olyan adóalanyra, mint a Herst, aki anélkül, hogy ebben a szakaszban annak tulajdonosa lenne, jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében az egyik tagállamból egy másikba termékeket fuvaroz azzal a szándékkal, hogy e termékeket megszerezze azt követően, hogy azokat ez utóbbi tagállamban szabad forgalomba bocsátották.
- 36 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogának az átruházása nem korlátozódik az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formákra, hanem magában foglalja az anyagi javak azon fél általi bármely átruházását is, aki feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne (lásd

ebben az értelemben: 2010. június 3-i De Fruytier ítélet, C-237/09, EU:C:2010:316, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. december 19-i AREX CZ ítélet, C-414/17, EU:C:2018:1027, 75. pont).

- 37 Ugyanis, amint a főtanácsnok az indítványának 36. pontjában lényegében megjegyezte, a tulajdonjognak a nemzeti jogban előírt módon történő átruházása nem szükségszerűen esik egybe a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogának az átruházásával.
- 38 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy a birtokba vehető dolog olyan átruházása, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel, nem követeli meg, hogy az a fél, akire e dolgot átruházzák, e dolog felett fizikailag rendelkezzen, sem pedig azt, hogy az említett dolgot fizikailag a részére elszállítsák, és/vagy azt fizikailag megkapja (2015. július 15-i Itales végzés, C-123/14, nem tették közzé, EU:C:2015:511, 36. pont; 2018. december 19-i AREX CZ ítélet, C-414/17, EU:C:2018:1027, 75. pont).
- 39 E tekintetben az üzemanyag-fuvarozási ügylet, vagyis e termékeknek az egyik tagállamból egy másik tagállamba történő szállítása nem tekinthető döntőnek annak meghatározása szempontjából, hogy a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogát átruházták-e, ha nem állnak fenn más olyan körülmények, amelyek alapján feltételezhető, hogy az ilyen átruházásra e fuvarozás időpontjában került sor (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i AREX CZ ítélet, C-414/17, EU:C:2018:1027, 78. pont).
- 40 Végeredményben a birtokba vehető dologgal tulajdonosként való rendelkezés joga átruházásának a fennállása azt jelenti, hogy annak a félnek, akire e jogot átruházzák, lehetősége van a szóban forgó dolog jogi helyzetét esetlegesen érintő döntéseket – köztük különösen annak eladására vonatkozó döntést – hozni.
- 41 Ez a helyzet az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben az üzemanyagokat mind a fuvarozásukat megelőzően, mind annak során különböző, tulajdonosként eljáró gazdasági szereplők vásárolták meg, majd értékesítették tovább.
- 42 E tekintetben pontosítani kell, hogy az alapügynek az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben ismertetett körülményeire tekintettel nem kizárt, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak azt kell megállapítania, hogy az alapügyben az e dolgokkal tulajdonosként való rendelkezés jogának több egymást követő átruházására került sor.
- 43 E körülmények között ahhoz, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni az alapügy megoldásához, hozzá kell tenni, hogy a Bíróságnak a héairányelv 138. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata szerint, mivel több egymást követő, egyetlen Közösségen belüli szállítással járó termékértékesítési láncot alkotó ügyletekről van szó, a Közösségen belüli szállítás e termékértékesítések közül csak az egyikhez kapcsolódhat, amely következésképpen e rendelkezés alapján az egyetlen adómentes termékértékesítés, és hogy annak meghatározása céljából, hogy melyik termékértékesítéshez kell a Közösségen belüli szállítást hozzárendelni, a jelen ügy valamennyi sajátos körülményének átfogó értékelését kell lefolytatni. Ezen ítélkezési gyakorlat azon ügyletek értékelésére is alkalmazandó, amelyek – a jelen ügyben szóban forgó ügylethez hasonlóan – jövedéki termékek egyetlen Közösségen belüli szállítással járó, több egymást követő beszerzési és viszonteladási ügyleteinek láncolatát alkotják (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i AREX CZ ítélet, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. és 71. pont).
- 44 Ezen átfogó értékelés során különösen azt kell meghatározni, hogy mely időpontban következett be a szóban forgó termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogának a végső vevő javára történő átruházása. A jelen ügyben ugyanis abban az esetben, ha ezen átruházásra a Közösségen belüli szállítást megelőzően került sor, az említett átruházást olyan körülménynek kell tekinteni, amely ahhoz vezethet, hogy az így végrehajtott beszerzést Közösségen belüli beszerzésnek kell minősíteni (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i AREX CZ ítélet, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. és 72. pont).

- 45 Ugyanakkor, ha a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kellene állapítania, hogy az alapügyben szóban forgó üzemanyagok feletti rendelkezési jognak ezen üzemanyagok fuvarozása során történő több átruházására is sor került a szerzési és viszonteladási ügyletek láncolatában a különböző közvetítő gazdasági szereplői javára, a Bíróság előző pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatának alkalmazása nem tenné lehetővé számára a láncolat azon szerzésének a meghatározását, amelyhez az üzemanyagok egyszeri szállítását kapcsolni kell.
- 46 Ezen ítélkezési gyakorlat ugyanis olyan időbeli kritériumon alapul, amely alapján értékelni kell, hogy a termékkel tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházására annak fuvarozását megelőzően került-e sor, annak meghatározása céljából, hogy a szóban forgó láncolat szerzései közül melyik az, amelyhez ezen egyetlen Közösségen belüli szállítás kapcsolódik, és amely következképpen az egyetlen, amelyet Közösségen belüli termékbeszerzésnek kell minősíteni. A jelen ügyben ezen időbeli kritérium alkalmazása lehetővé tehetné a kérdést előterjesztő bíróság számára annak meghatározását, hogy az alapügyben szóban forgó üzemanyag-fuvarozást azon szerzéshez kell-e kapcsolni, amelyet a szerzési és viszonteladási ügyletek láncolatának első gazdasági szereplője az üzemanyagok egyetlen Közösségen belüli szállítása előtt hajtott végre. Ezzel szemben az említett kritérium alkalmazhatatlannak bizonyul, ha az alapügyben e jog egymást követő átruházására az említett fuvarozás során került sor.
- 47 E körülmények között annak meghatározása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó szerzések közül melyik az, amelyhez az egyetlen Közösségen belüli szállítás kapcsolódik, és amelyet következképpen az egyetlen Közösségen belüli termékbeszerzésnek kell minősíteni, a Bíróságnak a jelen ítélet 43. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlata értelmében a kérdést előterjesztő bíróság feladata az alapügy valamennyi sajátos körülményének átfogó értékelése.
- 48 Amint a Cseh Köztársaság az írásbeli észrevételeiben érvel, a kérdést előterjesztő bíróság az átfogó értékelése keretében figyelembe veheti azt a körülményt, hogy a Herst az alapügyben szóban forgó, Közösségen belüli szállítást saját gazdasági tevékenységének megvalósítása érdekében kezdeményezte, vagyis hogy az üzemanyagokat a Cseh Köztársaságban történő szabad forgalomba bocsátásukat követően megszerezze, majd ezt követően saját ügyfeleinek továbbértékesítse, hasznot húzva az ezen üzemanyagok vételára és eladási ára közötti különbségből álló kereskedelmi árrésből.
- 49 Amint ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a Herst maga kezdeményezte az üzemanyagok fuvarozását azáltal, hogy előleget fizetett a szerzési és viszonteladási ügyletek láncolata első gazdasági szereplőjének még azt megelőzően, hogy ezen üzemanyagokat feltöltötte volna a kiindulási tagállamokban található helyiségekben, biztosította azoknak a saját járműveivel történő fuvarozását, és nem számlázta ki azok fuvarozási díját.
- 50 Ezzel szemben ezen átfogó értékelés keretében az a körülmény, hogy az alapügyben szóban forgó üzemanyagok fuvarozására a jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében került sor, nem lehet meghatározó elem az alapügyben szóban forgó szerzések közül azon szerzés meghatározásához, amelyhez az említett fuvarozást kapcsolni kell (lásd analógia útján: 2018. december 19-i AREX CZ ítélet, C-414/17, EU:C:2018:1027, 73. pont).
- 51 A fenti megfontolások összességére tekintettel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy:
- a héairányelv 20. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az az adóalany, aki jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében egyetlen Közösségen belüli termékshállítását végez azzal a szándékkal, hogy e termékeket gazdasági tevékenysége céljából megszerezze azt követően, hogy azokat a rendeltetési hely szerinti tagállamban szabad forgalomba bocsátották, e rendelkezés értelmében megszerzi az említett termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát, feltéve hogy lehetősége van ugyanezen termékek jogi helyzetét esetlegesen érintő döntéseket – köztük különösen azok eladására vonatkozó döntést – hozni;

- az a körülmény, hogy ezen adóalanynak mindenekelőtt az volt a szándéka, hogy e termékeket gazdasági tevékenysége céljából megszerezze azt követően, hogy azokat a rendeltetési hely szerinti tagállamban szabad forgalomba bocsátották, olyan körülménynek minősül, amelyet a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy valamennyi sajátos körülményének átfogó értékelése keretében figyelembe kell vennie annak meghatározása céljából, hogy az egymást követő beszerzések közül melyik az, amelyhez az említett Közösségen belüli szállítás kapcsolódik.

A hetedik kérdésről

- 52 Hetedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e az uniós joggal az, hogy a héairányelv valamely rendelkezését átültető, többféleképpen értelmezhető nemzeti adójogi rendelkezéssel szembesülő nemzeti bíróság az *in dubio mitius* nemzeti alkotmányos elvre támaszkodva az adóalanyra nézve kedvezőbb értelmezést fogadja el még azt követően is, hogy a Bíróság kimondta, hogy az ilyen értelmezés összeegyeztethetetlen az uniós joggal.
- 53 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság lényegében megjegyzi, hogy a cseh jog nem egyértelmű a tekintetben, hogy milyen hatása van a jövedékiadó-köteles termékek kezelésére vonatkozó szabályozásnak azon időpont meghatározására, amikor az ilyen termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát átruházzák. E bíróság szerint ugyanis a héairányelvet a nemzeti jogrendbe átültető cseh szabályozás alapján az adóalanyok joggal feltételezhetik, hogy az a körülmény, hogy a termékeket adófelfüggesztési eljárás keretében fuvarozták egy másik tagállamba, érinti a tulajdonosként való rendelkezés jogának az átruházását szabályozó feltételeket.
- 54 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság valamely uniós jogszabály kapcsán fejt ki az EUMSZ 267. cikkben ráruházott hatáskör gyakorlása során, megmagyarázza és pontosítja e szabály jelentőségét és hatályát, ahogyan azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következik, hogy az így értelmezett szabályt maga a bíróság alkalmazhatja, és azt alkalmaznia kell az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokra is, ha egyébként teljesülnek azon feltételek, amelyek lehetővé teszik az említett szabály alkalmazására vonatkozó pernek a hatáskörrel rendelkező bíróságok előtti megindítását (1995. október 19-i Richardson ítélet, C-137/94, EU:C:1995:342, 31. pont; 2018. december 13-i Hein ítélet, C-385/17, EU:C:2018:1018, 56. pont).
- 55 Ami azt a kérdést illeti, hogy az uniós joggal ellentétes-e a nemzeti jog azon alkotmányos elvének alkalmazása, amelynek értelmében, ha a közigazgatási szerv és magánszemély között folyamatban lévő jogvita keretében valamely uniós jogi rendelkezést átültető nemzeti adójogi rendelkezés értelmezését illetően kétség merül fel, e közigazgatási szervnek az adóalanyra nézve kedvezőbb értelmezést kell elfogadnia, meg kell jegyezni, hogy ezen elv kérdést előterjesztő bíróság által kilátásba helyezett alkalmazása valójában azon uniós jogi rendelkezések Bíróság általi értelmezése időbeli hatályának korlátozását jelentené, amelyeknek az átültetését e nemzeti jogi rendelkezések biztosították, mivel ennél fogva az alapügyben ezt az értelmezést nem lehetne alkalmazni (lásd analógia útján: 2016. április 19-i DÍ ítélet, C-441/14, EU:C:2016:278, 39. pont; 2018. december 13-i Hein ítélet, C-385/17, EU:C:2018:1018, 61. pont).
- 56 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság csak kivételesen, az uniós jogrendhez szorosan hozzátartozó jogbiztonság általános elvének alkalmazása útján korlátozhatja bármely érdekelt azon lehetőségét, hogy a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok vitatása céljából a Bíróság által értelmezett rendelkezésre hivatkozzon. A Bíróság az érdekelt jóhiszeműségére és a súlyos zavarok kockázatának fennállására vonatkozó két alapvető feltétel teljesülése esetén dönthet e korlátozásról (2018. december 13-i Hein ítélet, C-385/17, EU:C:2018:1018, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 57 A Bíróság már megállapította, hogy az ilyen értelmezés joghatásainak időbeli korlátozására kizárólag ugyanazon ítéletben kerülhet sor, amely a kért értelmezésről szól. Ez az elv biztosítja az uniós jog vonatkozásában a tagállamok és más jogalanyok közötti egyenlő bánásmódot, és ugyanakkor teljesíti a jogbiztonság elvéből eredő követelményeket (lásd ebben az értelemben: 2007. március 6-i Meilicke és társai ítélet, C-292/04, EU:C:2007:132, 37. pont; 2012. október 23-i Nelson és társai ítélet, C-581/10 és C-629/10, EU:C:2012:657, 91. pont).
- 58 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bíróság a 2018. december 19-i AREX CZ ítélet (C-414/17, EU:C:2018:1027) 76. pontjában már megállapította, hogy a 2008/118 irányelv, amely többek között az áruk jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítására vonatkozó követelményeket ír elő, egyáltalán nem érinti az azokkal tulajdonosként való rendelkezés jogának az átruházására vonatkozó, a héairányelvben előírt feltételeket. Márpedig ez utóbbi ítéletben a Bíróság nem korlátozta időben a héairányelvre vonatkozó értelmezésének joghatásait.
- 59 Ebből következik, hogy a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróságnak a nemzeti jog alkalmazása során figyelembe kell vennie e jog szabályainak összességét, és az e jog által elfogadott értelmezési módszereket kell alkalmaznia azért, hogy azt a lehető legnagyobb mértékben a Bíróság által értelmezett héairányelv szövege és célja alapján értelmezze annak érdekében, hogy elérje az irányelv által meghatározott eredményt, és ily módon megfeleljen az EUMSZ 288. cikk harmadik bekezdésének (lásd ebben az értelemben: 2016. április 19-i DI ítélet, C-441/14, EU:C:2016:278, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 60 A fentiekből következik, hogy a hetedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós joggal ellentétes az, hogy a héairányelv valamely rendelkezését átültető, többféleképpen értelmezhető nemzeti adójogi rendelkezéssel szembesülő nemzeti bíróság az *in dubio mitius* nemzeti alkotmányos elvre támaszkodva az adóalanyra nézve kedvezőbb értelmezést fogadja el még azt követően is, hogy a Bíróság kimondta, hogy az ilyen értelmezés összeegyeztethetetlen az uniós joggal.

A nyolcadik kérdésről

- 61 A hetedik kérdésre adott válaszra tekintettel a nyolcadik kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

- 62 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 20. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az az adóalany, aki jövedékiadó-felfüggesztési eljárás keretében egyetlen Közösségen belüli termékszállítást végez azzal a szándékkal, hogy e termékeket gazdasági tevékenysége céljából megszerezze azt követően, hogy azokat a rendeltetési hely szerinti tagállamban szabad forgalomba bocsátották, e rendelkezés értelmében megszerzi az említett termékekkel tulajdonosként való rendelkezés jogát, feltéve hogy lehetősége van ugyanezen termékek jogi helyzetét esetlegesen érintő döntéseket – köztük különösen azok eladására vonatkozó döntést – hozni.**

Az a körülmény, hogy ezen adóalanynak mindenekelőtt az volt a szándéka, hogy e termékeket gazdasági tevékenysége céljából megszerezze azt követően, hogy azokat a rendeltetési hely szerinti tagállamban szabad forgalomba bocsátották, olyan körülménynek minősül, amelyet a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy valamennyi sajátos körülményének átfogó értékelése keretében figyelembe kell vennie annak meghatározása céljából, hogy az egymást követő beszerzések közül melyik az, amelyhez az említett Közösségen belüli szállítás kapcsolódik.

- 2) Az uniós joggal ellentétes az, hogy a 2006/112 irányelv valamely rendelkezését átültető, többféleképpen értelmezhető nemzeti adójogi rendelkezéssel szembesülő nemzeti bíróság az *in dubio mitius* nemzeti alkotmányos elvre támaszkodva az adóalanyra nézve kedvezőbb értelmezést fogadjon el még azt követően is, hogy a Bíróság kimondta, hogy az ilyen értelmezés összeegyeztethetetlen az uniós joggal.

Aláírások