



Határozatok Tára

ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. március 5.¹

C-526/13. sz. ügy

**Fast Bunkering Klaipėda UAB
kontra**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės [Litvánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa — A nyílt tengeren közlekedő hajók ellátására szolgáló termékek értékesítésének adómentessége — A saját nevükben eljáró közvetítőknek végzett termékértékesítésekre való alkalmazhatóság — A termékek értékesítést megelőzően ismert és az adóhatósághoz benyújtott igazoló bizonyítékkal bizonyított végső felhasználása”

1. A héairányelv² 148. cikke előírja a tagállamoknak, hogy mentesítsék az adó alól többek között bizonyos nyílt tengeren közlekedő hajók ellátására szolgáló termékek értékesítését. A Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság Kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság, a továbbiakban: adójogi jogvitákban eljáró bizottság)³ előtti vita olyan üzemanyag értékesítésével foglalkozik, amelyről a számlát nem közvetlenül az ilyen hajók üzemeltetőinek állították ki, hanem közvetítőknek, jóllehet előre ismert volt az üzemanyag végső felhasználása, és közvetlenül a kérdéses hajókra szállították azt. Az adójogi jogvitákban eljáró bizottság azt szeretné megtudni, hogy ilyen esetben alkalmazandó-e az adómentesség.

A héairányelv

2. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés.

3. A 14. cikk (1) bekezdése értelmében ilyen termékértékesítés „a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”. A 14. cikk (2) bekezdésének c) pontja értelmében termékértékesítésnek minősül a „termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása” is.⁴

1 — Eredeti nyelv: angol.

2 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 6. o.).

3 — Az adójogi jogvitákban eljáró bizottságot a Bíróság az EUMSZ 267. cikk szerinti bíróságnak tekinti; lásd: Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09, EU:C:2010:627, 34–40. pont.

4 — Lásd továbbá: a lenti 55. és azt követő pont.

4. Az „A nemzetközi áru fuvarozáshoz és személyszállításához kapcsolódó adómentesség” című fejezetben a héairányelv 148. cikke különösen a következőkről rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) a nyílt tengeren közlekedő [...] hajók ellátására szolgáló termékek értékesítése [...];

[...]

c) az a) pontban említett tengerjáró hajók értékesítése, átépítése, javítása, karbantartása, haszonbérbe adása és bérbeadása, valamint az e hajókba beépített vagy üzemeltetésükhöz használt felszerelések – beleértve a halászati felszereléseket – értékesítése, bérbeadása, javítása és karbantartása;

d) az a) pontban meghatározott hajók és rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő, a c) pontban említettektől eltérő egyéb szolgáltatások nyújtása;

[...]”

5. A 131. cikk értelmében a hivatkozott adómentességeket azok „helyes és egyszerű alkalmazása”, valamint az „esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából” a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.

6. A héairányelv 148. cikkének a) pontja a hatodik irányelv⁵ 15. cikke 4. pontjának közvetlen utóda, amelyet a Bíróság a Velker-ítéletben⁶ úgy értelmezett, hogy azt csak az olyan hajóüzemeltető részére történő termékértékesítésre lehet alkalmazni, aki a termékeket a hajó ellátására használja, és nem a forgalomba hozatal ezt megelőző szakaszában történő értékesítésekre. Ennek oka különösen az, hogy az adómentességnek a hajóüzemeltető részére történő végső termékértékesítést megelőző szakaszokra való kiterjesztése azt követelné meg a tagállamoktól, hogy ellenőrzési és felügyeleti rendszereket hozzanak létre annak érdekében, hogy megbizonyosodjanak az adómentesen értékesített áruk végső célállomásáról.

7. A héairányelv 148. cikkének e), f) és g) pontja az elsődlegesen fizető nemzetközi forgalmat lebonyolító légiforgalmi vállalatok által használt repülőgépek ellátásához szükséges termékek értékesítése tekintetében az a), c), illetve d) pontban szereplőkhöz hasonló rendelkezéseket tartalmaz. E rendelkezéseket, vagy a hatodik irányelvben található elődeiket a Bíróság értelmezte ítélezési gyakorlatában, amely releváns lehet a 148. cikk a) pontja vonatkozásában is.⁷

5 — 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

6 — Velker International Oil Company ítélet, C-185/89, EU:C:1990:262 (a továbbiakban: Velker-ítélet), 22. és 24. pont; lásd továbbá: Elmeka-ítélet, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 23. pont.

7 — Lásd például: Cimber Air ítélet, C-382/02, EU:C:2004:534; A-ítélet, C-33/11, EU:C:2012:482.

A litván jog

8. A Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX 751 (a Litván Köztársaság hozzáadottérték-adóról szóló, IX-751. sz. törvénye; a továbbiakban: héatörvény) 44. cikke többek között a következőket tartalmazza:

„(1) A termékértékesítések vonatkozásában nulla százalékos héamérték alkalmazandó, ha a termékeket a törvény 43. cikkének (1) bekezdésében hivatkozott hajók [nevezetesen: »fizető nemzetközi forgalomban utas- és/vagy teherszállításra és/vagy más szolgáltatás nyújtására szánt nyílt tengeren közlekedő hajók«] ellátására értékesítik [...]

[...]

(3) A jelen törvény értelmében ellátásnak minősül [...] az üzemanyag (motorüzemanyag) és a kenőanyagok. [...]”

9. A hajók és repülőgépek ellátását szabályozó különböző rendelkezések számos szigorú adminisztratív követelményt írnak elő, amelyek magukban foglalják többek között a hajókra történő, különösen a vámraktárokból induló valamennyi üzemanyag-szállítás teljes, a vámhatóságok ellenőrzése és felügyelete mellett megvalósuló nyomomonkövethetőségét.

A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

10. A Fast Bunkering Klaipėda UAB-ot (a továbbiakban: FBK) Litvániában vették héanyilvántartásba. Az illetékes adóhatósággal vitában áll a nyílt tengeren közlekedő hajók részére 2008 és 2011 között értékesített üzemanyag vonatkozásában.

11. Az üzemanyag az Európai Unión kívülről származott, vámraktározási eljárás keretében tárolták Litvániában, és így még nem vetettek ki rá héat a behozatal tekintetében. Az FBK megrendelést kapott arra, hogy szállítson üzemanyagot meghatározott, nyílt tengeren közlekedő hajók részére, és ezt az üzemanyagot „FOB Klaipėda” paritással értékesítette, és maga a társaság szállította azt a hajók üzemanyag-tartályaiba, újrakiviteli eljárás keretében.

12. A megrendeléseket azonban nem közvetlenül a hajók tulajdonosai vagy üzemeltetői adták, hanem a különböző tagállamokban létrehozott közvetítők. Így az FBK a tulajdonosok vagy üzemeltetők helyett a közvetítőknek állította ki az értékesítésről szóló számlákat. A közvetítők saját nevükben jártak el mind az FBK, mind a tulajdonosok vagy üzemeltetők vonatkozásában – vásárolva az előbbitől és értékesítve az utóbbinak –, de maguk fizikailag soha nem szállítottak üzemanyagot. Az FBK a héatörvény 44. cikkének (1) bekezdését alapul véve a nulla százalékos héamértéket alkalmazta a közvetítőknek kiállított számlákon.

13. Az adóhatóság nagymértékben a Bíróság Velker-ítéletére és Elmeka-ítéletére támaszkodva arra az álláspontra jutott, hogy a kérdéses, közvetítőknek történő értékesítésekre a „forgalomba hozatal megelőző szakaszában” került sor, és ezért azok nem mentesülhetnek a héa alól.

14. A vita jelenleg az adójogi jogvitákban eljáró bizottság előtt zajlik, amelynek bizonyos kétségei vannak a Velker-ítéletben és az Elmeka-ítéletben szereplő indokolás olyan helyzetre való alkalmazhatósága tekintetében, amelyben az üzemanyagot valójában közvetlenül az FBK szállította a kérdéses hajókra, és valóban rendelkezésre állt a végső felhasználás biztos megállapítására irányuló kellő ellenőrzés. Az adójogi jogvitákban eljáró bizottság kiemeli azt is, hogy az A-ítéletben⁸ a Bíróság kifejezetten kevésbé szigorú megközelítést fogadott el a repülőgépek ellátása tekintetében, amikor

8 — Különösen az 51–56. pontban.

megállapította, hogy nem tűnik az adómentesség helyes és egyszerű alkalmazásával összeegyeztethetetlen kööttségeket keletkeztetőnek az a követelmény, hogy a légi jármű célállomása ismert és megfelelően bizonyított legyen a beszerzésének időpontjában, és ellenőrizték tényleges használatát.

15. Az adójogi jogvitákban eljáró bizottság ezért a következőt kérdezi:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 148. cikkének a) pontját, hogy e pont héamentességre vonatkozó rendelkezéseit nem csupán a nyílt tengeren közlekedő hajók üzemeltetője részére történő értékesítésekre kell alkalmazni, aki e termékeket a hajó ellátására használja, hanem a hajó üzemeltetőjétől eltérő személyek, azaz a rejtett közvetítők részére történő értékesítésekre is, amikor az értékesítés időpontjában előre ismert és megfelelően bizonyított a termékek végső felhasználása, és az ezt igazoló bizonyítékot a jogszabályi követelményeknek megfelelően benyújtották az adóhatósághoz?”

16. Írásbeli észrevételeket terjesztett elő az FBK, az olasz és a litván kormány, valamint az Európai Bizottság. A 2014. december 4-i tárgyaláson a litván kormány és a Bizottság szóbeli észrevételeket terjesztett elő.

Értékelés

Bevezető megállapítások

A tényállás

17. Fontosnak tűnik számomra, hogy a Bíróság héairányelv 148. cikke a) pontjának értelmezésére vonatkozó ítélezésének meg kell felelnie az alapügyben szóban forgó különös tényállásbeli helyzetnek. Az FBK írásbeli észrevételeiben, valamint a tárgyaláson kiegészítette az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben ismertetett tényállást. A litván kormány és a Bizottság ugyancsak megjegyzéseket fűzött a tényálláshoz. Még így sem lehetett megállapítani a közvetítők és az érintett hajók tulajdonosai vagy üzemeltetői közötti ügyletek és kapcsolatok pontos részleteit, bár nem tartom olyan mértékűnek az információhiányt, hogy ez akadályozná a Bíróságot az előterjesztett kérdés megválaszolásában.

18. Mindazonáltal a tárgyaláson jelen lévő valamennyi fél egyetértett abban, hogy a jelen ügyben a különböző ügyletek kivitelezésének módja tükrözi az általános nemzetközi gyakorlatot. A Bíróság ítélete ezért vélhetően nemcsak az alapügyben lesz releváns, hanem az Unióban követett bármely hasonló gyakorlat esetében is. Lehetséges mindazonáltal, hogy a gyakorlat nem egyetemes, vagy hogy részleteiben eltér a tagállamok kikötői között, ezért a jelen ügy helyes megoldása nem mindig jelenti feltétlenül a más helyzetekre vonatkozó helyes megoldást.

19. Mindezek alapján számomra a következők tűnnek a jelen ügy kiemelkedő szempontjainak. Egyik sem tűnik vitatottnak.

20. Az FBK az Európai Unión kívülről szerzi be az üzemanyagot, és vámraktározási eljárás keretében tárolja azt, amely eljárás szerint mindaddig felfüggesztik a behozatalt terhelő hea kivetését, amíg az üzemanyagot szabad forgalomba bocsátják az Unióban.

21. Amikor valamely hajót újra kell tölteni üzemanyaggal, akkor az üzemeltető kapcsolatba lép egy közvetítővel, azonosítva a hajót, a (körülbelül) szükséges üzemanyag-mennyiséget, valamint a kikötőt (vagy esetleg kikötőket), ahol a hajó horgonyoz és újratölthető üzemanyaggal. A közvetítő ezt követően kiválasztja az értékesítőt (a jelen ügyben ez az FBK), és megrendeli az üzemanyagnak a hajó fedélzetére való szállítását.

22. Az ilyen eljárás oka az egyszerűsítés és a biztosítékok nyújtása mindkét fél számára. Lehetséges, hogy az üzemeltetők nem állnak minden kikötőben kapcsolatban értékesítőkkal. Az értékesítők bizalmatlanok lehetnek az üzemanyag-szállítás során akkor, ha nem biztosak az üzemeltető hitelképességében. Azok a mindkét féllel rendszeresen üzletelő, szakosodott közvetítők, akik ezért olyan helyzetben vannak, hogy az üzemeltető fizetőképességébe vetett bizalom miatt fizetni tudnak az értékesítőnek, hasznos szolgáltatást nyújtanak az ügyletek központosításával és a pénzügyi szempontokért való felelősség vállalásával.

23. A közvetítő megrendelése meghatározza az adott hajóra szállítandó üzemanyagot mind a minőségét, mind a mennyiségét, de a ténylegesen szállított mennyiség eltérhet ettől (az FBK szerint legfeljebb 10%-kal) attól függően, hogy a szállítás időpontjában milyen szinten áll a hajó üzemanyag-tartalva, hogy milyenek az időjárási körülmények, és esetleges más változók függvényében.

24. Az FBK a kérdéses hajó üzemanyag-tartalvaiba szállítja az utasítás szerinti üzemanyagot, kivonva azt a vámraktározási eljárásból a szükséges újrakiviteli eljárás lefolytatásával. Az FBK csak az üzemanyag leszállításakor kerül olyan helyzetbe, hogy a ténylegesen szállított üzemanyag-mennyiség vonatkozásában számlát állítson ki a közvetítőnek, aki az értékesítés tekintetében az egyetlen vele szerződő fél. Feltételezve, hogy az értékesítés adómentes volt a héairányelv 148. cikkének a) pontját átültető litván rendelkezések alapján, az FBK nem tüntetett fel héát az alapügyben szóban forgó szállításokhoz tartozó számlákon.

25. A közvetítő kiszámlázza az üzemanyagot a hajó üzemeltetőjének.⁹ A Bíróságnak e tekintetben – amely természetesen nem érinti az FBK-t – áll rendelkezésre a legkevesebb információ. A különböző közvetítők és a különböző üzemeltetők között eltérő megállapodások létezhetnek. Egyértelmű azonban, hogy az üzemanyag FBK-tól való megvásárlását követően a közvetítőnek el kell adnia azt az üzemeltetőnek, és nyereségre kíván szert tenni az ügylet egészét tekintve. Ezt megteheti például úgy, hogy egyszerűen magasabb áron adja el az üzemanyagot, vagy úgy, hogy ugyanazon az áron adja el, de külön díjat számít fel adminisztratív, kereskedelmi és pénzügyi szolgáltatásaiért. További információ hiányában nem feltételezhető tehát, hogy a közvetítők mindig valamely adott módon járnak el. Elfogadottnak tűnik mindazonáltal az, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek során saját nevükben jártak el, megvásárolva az üzemanyagot az FBK-tól és eladva azt az üzemeltetőnek, nem pedig csupán az utóbbi megbízottjaként vagy a két felet összehozó ügynökként.

26. Értékelésemet e tényállásbeli elemekre alapozom.

Az ítélezési gyakorlat

27. A Bíróság ítéletei közül e területen az első és kétségtelenül leghasonlóbb a Velker-ítélet, amely a hatodik irányelv 15. cikkének 4. pontjával, a jelenlegi héairányelv 148. cikke a) pontjának elődjével foglalkozott. A Velker-ügy tényállása lényegében a következő volt.

28. A Forsythe két rakomány fűtőolajat vásárolt a Velkertől a nyílt tengeren közlekedő hajói számára; a Velker korábban mindkét rakományt a Verhoeventől vásárolta; a Verhoeven az egyik rakományt az Olie Verwerking Amsterdamtól (a továbbiakban: OVA) vásárolta. A Velker által a Forsythe részére történő értékesítés időpontjában a rakományokat még a Verhoeven, illetve az OVA tárolta. A Velker által a Forsythe részére történő értékesítést követően a rakományokat a Verhoeven és az OVA szállította a Forsythe-nak.

⁹ — Feltételezhető, hogy az FBK és az üzemeltető között számos közvetítő alkotta lánc áll. Még ha ez igaz is, az ügyleteket akkor is azonosan kell kezelni a hía szempontjából, bármennyi közvetítő érintett is azokban. A kérdés az, hogy csak a sorozat legutolsó ügyletére alkalmazandó-e az adómentesség, vagy a teljes sorozatra.

29. Ezen ügyletláncban az OVA nem számított fel héát a Verhoeven részére történő értékesítése után, a Verhoeven nem számított fel héát a Velker részére történő értékesítése után, és a Velker nem számított fel héát a Forsythe részére történő értékesítése után. Az alapügyben szóban forgó kérdés arra irányult, hogy abban az esetben, ha a Velker Forsythe részére történő értékesítései helyesen héamentesnek minősültek az akkori hatodik irányelv 15. cikkének 4. pontja alapján, akkor ugyanígy adómentesnek minősülnek-e az OVA Verhoeven részére történő és a Verhoeven Velker részére történő korábbi értékesítései is.¹⁰

30. A Bíróság megállapította, hogy szigorúan kell értelmezni a hivatkozott rendelkezésben szereplő adómentességet, és hogy az azért alkalmazandó a nyílt tengeren közlekedő hajók ellátására, mert az ilyen értékesítések a kiviteli értékesítéssel esnek egy tekintet alá. Következésképpen, ugyanúgy, ahogy a kiviteli értékesítés kötelező adómentességét „kizárólag az olyan termékek értékesítésére lehet alkalmazni, amelyeket az eladó vagy annak megbízottja visz ki, a 15. cikk 4. pontjában előírt adómentességet is csak az olyan hajóüzemeltető részére történő termékértékesítésre lehet alkalmazni, aki e termékeket a hajó ellátására használja, így tehát nem terjeszthető ki a forgalomba hozatal ezt megelőző szakaszában történő termékértékesítésre”. Azon észrevételre válaszul, hogy az adómentességnek a forgalomba hozatal valamennyi szakaszára való kiterjesztése adminisztratív egyszerűsítést tenne lehetővé, a Bíróság kifejtette továbbá, hogy ellenkezőleg, ez azt kívánná meg a tagállamoktól, hogy olyan terhes felügyeleti és ellenőrzési rendszereket hozzanak létre, amelyek összeegyeztethetetlenek az adómentesség „helyes és egyszerű” alkalmazásával.¹¹

31. Ezeket a megfontolásokat megerősítette az Elmeka-ítélet azon tengeri üzemanyag-szállításokra tekintettel, amelyeket nem közvetlenül a nyílt tengeren közlekedő hajók üzemeltetői részére nyújtottak, hanem az ilyen üzemeltetők részére értékesítést végző ellátó társaság részére. Ilyen körülmények között sem lehetett alkalmazni az akkor a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontja szerinti adómentességet.¹²

32. Ezt a megközelítést azonban nem követte az A-ítélet. Az A-ügy légi járműnek egy nem „elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság”¹³ részére, hanem az ilyen légiforgalmi társaságnak légi járművet bérbe adó társaság részére történő értékesítésével foglalkozott. A Bíróság megállapította, hogy sérti az adósemlegesség elvét az adómentesség ilyen körülmények közötti alkalmazásának elmaradása. Megkülönböztette a helyzetet a Velker-ítéletben és az Elmeka-ítéletben szereplőtől azzal az indokolással, hogy „[t]ekintettel a szóban forgó dolog típusára, valamint többek között azon nyilvántartási és engedélyezési eljárásokra, amelyek a légi járművek működtetésének feltételét képezik, nem tűnik úgy ugyanis, hogy az a tény, hogy hasonló esetben az adómentesség feltételévé teszik egyrészt azt a körülményt, hogy az említett célállomás ismert és megfelelően bizonyított legyen a légi jármű beszerzésének időpontjában, másrészt az említett légi jármű ilyen társaság általi használata ténylegességének későbbi ellenőrzését, olyan kötöttségeket keletkeztetne a tagállamok és az érintett gazdasági szereplők számára, amelyek összeegyeztethetetlenek a hatodik irányelvben biztosított adómentességek helyes és egyszerű alkalmazásával”.¹⁴

33. A Bíróság ítélezési gyakorlatának általam fontosnak tartott további szempontja a „birtokba vehető dolog feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházására” vonatkozik, ami „termékértékesítésnek” minősül a héairányelv alkalmazásában. Az állandó ítélezési gyakorlat értelmében ez a fogalom „nem korlátozódik a tulajdon-átruházásnak az alkalmazandó nemzeti jog által

10 — A másik kérdés az volt, hogy valóban helyesen mentesültek-e az adó alól a Forsythe részére történő értékesítések, mivel a Forsythe tárolta az üzemanyagot azt megelőzően, hogy áttöltötték volna azt a célállomást jelentő hajók fedélzetére. A Bíróság megállapította, hogy ilyen körülmények között helyesen alkalmazták az adómentességet, de ennek nincs jelentősége a jelen ügyben.

11 — Velker-ítélet, 20–24. pont.

12 — Jelenleg a héairányelv 148. cikkének d) pontja; Elmeka-ítélet, 17–25. pont.

13 — A hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontja, jelenleg a héairányelv 148. cikkének f) pontja.

14 — A-ítélet, különösen a 41–57. pont.

előírt módjaira, hanem magában foglalja a materiális javak bármely módon történő átruházását, amely a másik felet feljogosítja, hogy a dologgal tulajdonosként rendelkezék”; és alapvetően „a nemzeti bíróság feladata minden egyes esetben az adott tényállástól függően meghatározni, hogy az érintett termék feletti tulajdonosként való rendelkezés joga átruházásra került-e”.¹⁵

34. Az Auto Lease Holland ítéletben a Bíróság saját meghatározással élt a vitán felül álló tényállás alapján. Az Auto Lease Holland ügy egy olyan gépjárműlízing-megállapodással foglalkozott, amelyben a lízingbe vevő a lízingbe adó (Auto Lease) nevében és költségére vásárolhatott üzemanyagot a lízingbe adó nevére szóló és őt terhelő üzemanyag-kártya segítségével, miközben a lízingbe vevő minden hónapban megelőlegezte a várható éves költségek egy tizenketted részét azzal, hogy év végén a tényleges fogyasztásnak megfelelően rendezik a számlát, és felszámítják mellé az üzemanyag-kezelési díjat. A Bíróság megállapította, hogy a héa szempontjából itt nem valósult meg üzemanyag-értékesítés a lízingbe adó és a lízingbe vevő között. A következőket állapította meg: „[...] meg kell határozni, hogy az olajipari vállalatok kire – a lízingbe adóra vagy a lízingbe vevőre – ruházták át [...] azt a jogot, hogy ténylegesen tulajdonosként rendelkezzen az üzemanyaggal. [...] Nem vitatott, hogy a lízingbe vevő úgy jogosult rendelkezni az üzemanyag felett, mintha ő lenne a hivatkozott dolog tulajdonosa. Közvetlenül a töltőállomásokról vásárolja az üzemanyagot, és az Auto Lease soha nem jogosult eldönteni, hogy milyen módon vagy milyen célra kell felhasználni az üzemanyagot. [...] Nem fogadható el az az érv, hogy az Auto Lease-nek értékesítik az üzemanyagot azért, mert a lízingbe vevő a hivatkozott társaság nevében és költségére vásárolja az üzemanyagot, aki megelőlegezi e dolog költségeit. [...] [A] vásárlásra csak látszólag került sor az Auto Lease költségére. [...] Az év végén megállapított tényleges fogyasztás a lízingbe vevőt terhelő pénzügyi kötelezettség, aki következésképpen teljes mértékben viseli az üzemanyag-vásárlás költségeit. [...] Ennek megfelelően az üzemanyag-kezelési megállapodás nem üzemanyag-értékesítési szerződés, sokkal inkább a vásárlás finanszírozásáról szóló szerződés. Az Auto Lease nem veszi meg az üzemanyagot azért, hogy azt később újraértékesítse a lízingbe vevő részére; a lízingbe vevő vásárolja meg az üzemanyagot, és szabadon megválaszthatja annak minőségét és mennyiségét, valamint a vásárlás időpontját. Az Auto Lease valójában a lízingbe vevő hitelezőjeként jár el.”¹⁶

35. Úgy tűnik számomra, hogy a hivatkozott ítélet hasznos és kedvező alkalmat kínál arra, hogy összehasonlítsuk a jelen ügyben fennálló körülményeket a Velker-ítéletben szereplőkkel.

A héairányelv 148. cikke a) pontjának értelmezése az alapügyben szereplő helyzet és a Bíróság ítélkezési gyakorlata fényében

36. Az alapügy párhuzamokat mutat a Velker-üggyel. Az üzemanyagot fizikai szempontból mindkét ügyben az eredeti tulajdonos szállította a hajó üzemeltetőjéhez, míg a tulajdonjog átruházására egy vagy több harmadik fél közbenjárásával került sor.

37. Nem vagyok azonban meggyőződve arról, hogy e párhuzamok szükségszerűen a két helyzet héa szempontjából való azonos kezelésével járnak. Az ügyek között fennállnak eltérést mutató szempontok is.

15 — Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet, C-320/88, EU:C:1990:61 (a továbbiakban: Safe-ítélet), 7. és 13. pont; lásd legutóbb: Evita-K-ítélet, C-78/12, EU:C:2013:486, 33. és 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

16 — Auto Lease Holland ítélet, C-185/01, EU:C:2003:73, különösen a 33–36. pont.

38. Különösen az tűnik számomra jelentőséggel bírónak, hogy a Velker-ügyben az érintett hajó üzemeltetőjéhez való szállítást megelőzően ruházták át az üzemanyag tulajdonjogát, míg a szóban forgó alapügyben inkább az tűnik valószínűnek, hogy csak akkor kerülhetett sor a tulajdonjog átruházására, amikor az üzemanyagot már leszállították, hiszen csak ekkor lehetett megállapítani és kiszámlázni a szállított mennyiséget.¹⁷

39. Így szükségesnek tűnik annak megállapítása, hogy melyik szakaszban került sor az „üzemanyag feletti tulajdonosként való rendelkezés” jogának átruházására, mivel – ahogyan ez az ítélkezési gyakorlatból egyértelmű – ez a héakezelés szempontjából döntőnek számító szakasz nem szükségszerűen esik egybe a tulajdonjog átruházásával.

40. Ezért álláspontom szerint az adójogi jogvitákban eljáró bizottságnak a végső döntéshozatal előtt meg kell bizonyosodnia a Bíróságnak már bemutatott tényeken túlmutató döntő tényekről.

41. Ha az ügyleteket szabályozó különböző szerződések és az e szerződésekre alkalmazandó jog (ezek az egyes ügyletek esetében esetlegesen változó kérdések, amelyeket nem lehet könnyedén megállapítani) értelmében az (érintett hajók üzemeltetőitől eltérő) felek, akik között sor került az üzemanyag tulajdonjogának átruházására és megszerzésére, jogi és ténybeli szempontból is ténylegesen jogosulttá váltak és/vagy jogosultak maradtak tulajdonosként rendelkezni a hivatkozott üzemanyag felett akkor, amikor már leszállították azt a hajótartályokba, akkor a héa szempontjából ez a helyzet pontosan hasonlít a Velker-ítéletben szereplő helyzethez.¹⁸ Ha ez így van, akkor számomra lényegtelennek tűnik az a tény, hogy a Velker-ügyben az üzemanyag a hajók üzemeltetőjétől eltérő fél birtokában maradt, míg a jelen ügyben már elszállították azt a hajótartályokba.

42. Mindazonáltal gondosan meg kell vizsgálni annak a félnek vagy azoknak a feleknek az azonosságát, akik ténylegesen jogosultak tulajdonosként rendelkezni az üzemanyag felett. Ha az üzemanyagot már leszállították a nyílt tengeren közlekedő hajó tartályaiba, akkor rendkívül bonyolult elképzelni azt, hogy nem azért „rendelkeztek felette”, hogy az érintett hajó (és ezáltal annak üzemeltetője) felhasználja azt energiaszükségleteinek fedezésére. Az üzemanyag feletti, a hajó üzemeltetőjétől eltérő jogos tulajdonos általi egyéb más tényleges rendelkezés megvalósíthatatlan fizikai beavatkozást igényelne.¹⁹ Gyakorlatilag valószínűtlen, hogy az üzemanyagot nem a hajó szükségleteinek kielégítésére használják fel, és valószínűtlennek tűnik, hogy a közvetítő arra az időre, amíg tulajdonos lehet, vállalni akarná a tulajdonjogból eredő kötelezettségeket (például tárolás és biztosítási költségek formájában) azért, hogy másként rendelkezessen felette. A Velker-ügyben ellenben egyértelmű, hogy a Forsythe részére történő értékesítésig a Velker ténybeli és jogi szempontból is olyan helyzetben volt, hogy a Verhoeven és az OVA által tárolt rakományokat eladhatta bármely olyan másik félnek, akivel szerződni kívánt.

43. Ilyen körülmények között úgy tűnik számomra, hogy a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdésében szereplő „birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel” fogalom vizsgálata során a következő a legjobb értékelés.

44. Addig az időpontig, amikor az értékesítés valamennyi szempontja teljesül, és a szerződés tényleges feltételeire is figyelemmel, az értékesítőt (a jelen ügyben egymást követően az FBK-t és a közvetítőt vagy közvetítőket) illeti meg a tulajdonjog, és természetesen az üzemanyag kifizetésére irányuló igény (esetleg a körülményektől és az alkalmazandó jogtól függően a hajóra bejegyzett tengeri zálogjog

17 — Lásd a fenti 23. és 24. pontot. Párhuzam áll fenn az Auto Lease Holland ítélettel annyiban, amennyiben a szállítás befejezésének és a kapcsolódó számla kiállításának pillanatáig az eredetileg érte fizető félnek csak általánosságban van elképzelése arról, hogy mennyi üzemanyagról van szó.

18 — Lásd a fenti 28. és 29. pontot.

19 — Ezért valószínűtlennek tűnik azt feltételezni, hogy (az érintetteket megillető nyereség mellett) az egyszer már az A hajóba betöltött üzemanyagot ismét kiszivattyúzzák azért, hogy az A hajó elhajózása előtt átrakják azt a B hajóra, és mindezt anélkül, hogy a kikötői vagy vámhatóságok tudomást szereznének róla.

igénybevétele mellett).²⁰ A hajótartályokba töltés pillanatától kezdődően azonban ténylegesen az üzemeltető van abban a helyzetben, hogy tulajdonosként rendelkezzen az üzemanyag felett, és ez az a pillanat, amikor a héa szempontjából megtörténik a termékértékesítés, és a körülményektől függően adókötelessé vagy adómentessé válik.

45. Ezt az adókötelezettséget vagy adómentességet nem érinti az a tény, hogy az értékesítés a tulajdonjog két vagy három alkalommal megvalósuló átruházását foglalja magában. Ami számít, az az, hogy a héairányelvnek az ítélkezési gyakorlat által értelmezett 14. cikkének (1) bekezdése értelmében véve sor került „a birtokba vehető dolog átengedés[ére], amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”, és hogy a hivatkozott átengedés egyetlen termékértékesítést valósít meg. Az ilyen álláspont nem összeegyeztethetetlen a 148. cikk célkitűzéseivel. Ebben az összefüggésben a valamely dolog feletti „rendelkezés joga” úgy értelmezendő, hogy az valamely személy arra irányuló jogosultságát jelenti, hogy használja, felhasználja és/vagy más módon élvezze a hivatkozott dolgot, attól függetlenül, hogy a hivatkozott jogosultságra vonatkoznak-e, vagy sem, további szerződéses kötelezettségek, különösen a kérdéses dolog kifizetésére irányuló kötelezettség.

46. Számomra ez a megközelítés nem csupán összeegyeztethető a héairányelv ítélkezési gyakorlat által értelmezett fogalmaival (követi a „birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel” fogalmának a Safe-ítélettel kezdődő döntések sorozatában szereplő meghatározását, és az eltérő körülmények miatt nem ütközik a Velker-ítélettel), hanem előnyben részesíti az adómentesség „helyes és egyszerű” alkalmazását is, amely (bár formálisan inkább a tagállamok által meghatározandó feltételekre vonatkozik, és nem a magában az irányelvben szereplőkre) egyike a héairányelv 131. cikkében szereplő céloknak. Ahogyan arra az FBK rámutatott, a héa más tagállamokban létrehozott adóalanyoktól való beszedése és számukra való későbbi visszatérítése fáradságos folyamat, és céltalan akkor, amikor a nyílt tengeren közlekedő hajók tartályaiba töltik az üzemanyagot, és az gyakorlatilag nem használható fel az adómentességgel érintettől eltérő módon. E megfontolások ezen túlmenően összhangban állnak a Bíróság által az A-ítéletben kifejtettekkel; és ugyanezen irányba mutat az Auto Lease Holland ítélet is, bár annak körülményei nem voltak azonosak.

47. Mindazonáltal különösen a litván kormány és a Bizottság terjesztett elő ettől eltérő álláspontot előnyben részesítő megfontolásokat, és ezek közül meg kell vizsgálni a jelentősnek tűnőket.

Az eltérő értékelést előnyben részesítő megfontolások

48. Először azzal érvelnek, hogy az állandó ítélkezési gyakorlattal összhangban az adósemlegesség elve azt jelenti, hogy az azonos ügyleteket végző gazdasági szereplőket a héa kivetése szempontjából nem lehet különbözőképpen kezelni, és ennek ismeretében az adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel kivételt jelentenek azon általános elv alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden egyes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás héaköteles; mindazonáltal az ilyen szigorú értelmezést rögzítő szabály nem jelenti azt, hogy az ezen adómentességek meghatározására használt kifejezéseket úgy kell értelmezni, hogy az megfoszsa azokat hatásuktól.²¹ Következésképpen ebből a szempontból a héairányelv 148. cikkének a) pontját szigorúan a forgalomba hozatal utolsó ügyletére korlátozva kell értelmezni, amely a Bizottság és a litván kormány által is kiemelten az a szakasz, amikor az üzemanyagot „kiviszik”.

49. Nem gondolom, hogy valódi összeegyeztethetlenség áll fenn a hivatkozott álláspont és az általam fent javasolt értékelés között.

20 — Lásd például: Balti és Nemzetközi Tengerészeti Tanács (a továbbiakban: BIMCO), Szabvány Tartályhajó Szerződés, 10. feltétel, és BIMCO „Tartályhajó zálogjog-mentességi klauzula az időbérleti felei számára” (<https://www.bimco.org>). A tengeri zálogjogról általában lásd például: Baatz, *Maritime Law*, Routledge 2014. (3. kiadás), 490–491. o.

21 — Lásd például: Navicon-ítélet, C-97/06, EU:C:2007:609, 21. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

50. Amikor a Velker-ügyhöz hasonlóan olyan egymást követő értékesítésekre kerül sor, amelyek során teljes mértékben az egyes egymást követő tulajdonosok döntenek arról, hogy ilyen minőségükben rendelkeznek az üzemanyaggal, és mindez jogi és fizikai szempontból is megelőzi azt a pontot, amikor eléri a kiviteli értékesítéssel egy tekintet alá eső ügyletet,²² akkor teljes mértékben egyetértek azzal, hogy szigorú – és valóban ésszerű – értelmezés mellett csak ezen a ponton alkalmazható a héairányelv 148. cikkének a) pontjában szereplő adómentesség. Ellenben akkor, amikor csak egyetlen alkalommal, a lánc kiviteli értékesítéssel egy tekintet alá eső pontján ruházzák át az üzemanyag feletti tényleges tulajdonosi vagy tulajdonosként való rendelkezésre irányuló jogosultságot, és amikor a közbenső vagy későbbi jogügylet valójában csak a hajó üzemeltetőjével szembeni fizetési igény átruházását rejti magában, valójában nem kevésbé szigorú az az értelmezés, amely szerint az üzemanyag szállítása magában foglalja az ilyen közbenső vagy későbbi jogügyleteket is. Az ilyen értelmezés nem sérti az adósemlegesség elvét sem, mivel a jelen ügyben az FBK és a hajó üzemeltetője közötti közvetítők nem ugyanazon ügyletekben vettek részt, mint a Velker-ügyben az OVA vagy a Verhoeven. Ez utóbbiak olyan piacon értékesítettek, ahol az üzemanyag végső célállomását még nem határozták meg, és az különbözhetett; az előbbiek olyan üzemanyagon fennálló érdekeltség értékesítésére vonatkozó ügyletben vettek részt, amelynek már meghatározták a végső célállomását.

51. Másodszor a litván kormány hivatkozik a héabizottság 2011. július 1-jei iránymutatásaira, amelyekben a bizottság „szinte egyhangúlag” egyetértett abban, hogy a héairányelv 148. cikkének c) pontjában szereplő adómentesség kizárólag a közvetlenül a hajó üzemeltetője részére teljesített javítási szolgáltatásokra vonatkozik, és nem terjeszthető ki az értékesítési lánc valamely korábbi szakaszában, különösen az alvállalkozók által nyújtott kapcsolódó szolgáltatásokra.²³ A tárgyaláson ugyanez a kormány hivatkozott továbbá a 2014. február 24–25-i iránymutatásokra is, amelyekben az A-ítéletet követően a héabizottság ismét „szinte egyhangúlag” egyetértett többek között abban, hogy ugyanez az adómentesség semmilyen körülmények között nem alkalmazható olyan, a forgalomba hozatal korábbi szakaszait képező termékértékesítésekre vagy szolgáltatásnyújtásokra, amelyek megelőzik a hajót azonnali bérbeadás céljából megvásárló adóalanynak teljesített termékértékesítést.²⁴

52. Emlékezni kell arra, hogy ezek az iránymutatások „pusztán egy konzultációs bizottság álláspontját tartalmazzák. Nem jelentik az uniós jog hivatalos értelmezését, és nem szükségszerűen rendelkeznek az Európai Bizottság hozzájárulásával. Jogilag nem kötelezik az Európai Bizottságot vagy a tagállamokat, amelyek szabadon eltérhetnek azoktól.” Valóban, átvételük „e figyelmeztetés feltüntetése mellett lehetséges”.²⁵

53. Mindazonáltal, még ha figyelembe kell is venni az iránymutatásokat, számomra két pont tűnik lényegesnek. Az elsőként hivatkozott iránymutatások kifejezetten különösen az alvállalkozók általi javítási szolgáltatásokra vonatkoznak, nem pedig termékek (ebben az esetben üzemanyag) értékesítésére. A második iránymutatások annak megállapításával folytatják, hogy abban az esetben, amikor az ellátásra szolgáló termékeket közvetlenül annak az adóalanynak értékesítik, aki nyílt tengeren kereskedelmi tevékenység folytatására használ valamely hajót, arra tekintet nélkül alkalmazni kell a héairányelv 148. cikkének a) pontja szerinti adómentességet, hogy a hajó használatát megosztják-e más olyan használókkal, akik nem kizárólag kereskedelmi tevékenységük folytatására használják azt.²⁶ Bár ez a pont kifejezetten a hajó megosztott használatára vonatkozik, nem pedig valamely ügylet forgalombahozatali folyamatban betöltött helyére, a „közvetlenül annak az adóalanynak értékesít[ett]” termékekre való hivatkozás, „aki nyílt tengeren kereskedelmi tevékenység folytatására használ valamely hajót”, számomra annak feltételezhetőségére tűnik utalni, hogy az *üzemeltető részére történő közvetlen termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás* az, ami kiváltja a 148. cikk a) pontja szerinti adómentességet.

22 — Emlékezni kell arra, hogy az adómentesség valódi oka az, hogy az ügylet kivitelnek minősül; lásd: Velker-ítélet, 21. pont.

23 — A 2011. július 1-jei 93. ülésen elfogadott iránymutatások, E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV. sz. dokumentum.

24 — A 2014. február 24–25-i 100. ülésen elfogadott iránymutatások, D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803. sz. dokumentum, 1. pont.

25 — A figyelmeztetés és a feltétel az iránymutatások valamennyi oldalán szerepel.

26 — Az iránymutatások 3. pontja.

54. Ezért a héabizottság iránymutatásaiban semmit nem találtam, ami megkérdőjelezné az általam a fenti 44. pontban megfogalmazott álláspontot.

55. Harmadszor, a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjából,²⁷ azt különösen ugyanezen irányelv 28. cikkével²⁸ és 311. cikkének (1) és (5) bekezdésével,²⁹ valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlatával³⁰ összefüggésben értelmezve, a Bizottság arra következtet, hogy a jelen ügyben a közvetítőket olyannak kell tekinteni, mint akik először megvásárolták a kérdéses üzemanyagot, és ezt követően elszállították azt a hajó üzemeltetőjéhez, két különálló ügylet során, amelyek közül csak az utolsó minősül adómentesnek a 148. cikk a) pontja szerint.

56. Értem ugyan az ezen álláspontot alátámasztó érvelést, mégis úgy vélem, hogy nagyrészt foglalkoztam vele a héairányelv 148. cikkének a) pontjára irányuló értelmezésem során. A hivatkozott értelmezés alapja annak szükségessége, hogy meg kell határozni, hogy a hea szempontjából hányszor került sor a „birtokba vehető dolog feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházására”, amely a körülményektől függően megegyezhet a hivatkozott dolog feletti tulajdonjog átruházásának számával. Az alapügyben szereplő körülmények, amelyek szerint az üzemanyagot közvetlenül a nyílt tengeren közlekedő hajó tartályaiba szállították, és ezért ezt követően csak a hivatkozott hajó üzemeltetője rendelkezhetett felette (ezt a nemzeti bíróságnak kell megállapítania), nem szükségszerűen hasonlóak a közvetítőt igénybe vevő szolgáltatásnyújtás szerinti körülményekkel, vagy a használt cikkekkel, műalkotásokkal, gyűjteménydarabokkal vagy régiségekkel foglalkozó kereskedő körülményeivel.

57. Mindazonáltal ismét hangsúlyozom, hogy a héairányelv 148. cikke a) pontjának az általam javasolt értelmezéssel összhangban álló alkalmazásakor a nemzeti bíróságnak alaposan meg kell határoznia az érintett ügyletek tényleges körülményeit, és nem mindig az lesz szükségszerűen a helyzet, hogy az egy vagy több közvetítőt érintő üzemanyag-értékesítés valamennyi ügylete héamentesnek minősül a hivatkozott rendelkezés alapján.

Véggkövetkeztetések

58. A fenti megfontolások összességére tekintettel úgy vélem, hogy a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės által előterjesztett kérdést a Bíróságnak a következőképpen kell megválaszolnia:

Amennyiben a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 148. cikkének a) pontjában meghatározott feltételek mellett megállapítható, hogy valamely eladó oly módon szállít hajó ellátására szolgáló termékeket a) közvetlenül valamely hajó üzemeltetőjének, hogy b) ez utóbbi azonnal és feltétel nélkül megszerzi az e termékek feletti tulajdonosként való rendelkezés jogát, amelyet az eladó ezzel párhuzamosan elveszít, és c) senki más nem szerez vagy veszít el ilyen jogot ugyanazon termék vonatkozásában, úgy héamentesnek minősül

27 — Lásd a fenti 3. pontot.

28 — „Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”

29 — „»Használtcikk-kereskedő«: olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket, műalkotásokat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket szerez be, használ fel vállalkozása számára, illetve importál, függetlenül attól, hogy az adóalany a maga nevében vagy kereskedelmi jutalékot biztosító szerződés alapján más személy képviselésében jár el.”

30 — Henfling és társai ítélet, C-464/10, EU:C:2011:489, 34–36. pont: azon „jogi vélel[em értelmében], hogy egymást követően két azonos szolgáltatásnyújtásra kerül sor, [...] a bizományos[t] [...] úgy kell tekinteni, mint aki – azt megelőzően, hogy később személyesen nyújtja a szóban forgó szolgáltatásokat az ügyfélnek – előzetesen megkapta a szóban forgó szolgáltatásokat a [...] vállalkozástól, amelynek érdekében tevékenykedik”. Mivel a kérdéses rendelkezés „szövegét általánosan fogalmazták meg, anélkül hogy alkalmazási körét vagy hatályát illetően korlátozásokat tartalmazna, a[z abban] felállított vélelem vonatkozik a [...] héamentességek alkalmazására is”.

az az ügylet, amellyel a hajó üzemeltetője megszerzi ezt a jogot, és bármely olyan köztes ügylet, amelynek során harmadik felek megszerezhetnek és továbbadhatnak olyan jogokat, amelyek nem foglalják magukban a dolog feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogát.

Más körülmények között a hivatkozott rendelkezés alapján csak az az ügylet héamentes, amelynek során a hajó üzemeltetője megszerzi a dolog feletti, tulajdonosként való rendelkezés jogát.

Valamennyi esetben az illetékes nemzeti bíróság feladata meghatározni a releváns tények fényében, hogy ki szerzi meg, és melyik szakaszban, a dolog feletti, tulajdonosként való tényleges rendelkezés jogát, és az ilyen meghatározás nem csupán a termék tulajdonjogának az alkalmazandó joggal összhangban álló átruházásától függ.