



## Határozatok Tára

YVES BOT  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2016. december 7.<sup>1</sup>

### C-33/16. sz. ügy

#### A Oy

(a Korkein hallinto-oikeus [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Hozzáadottérték-adó (héa) — 2006/112/EK irányelv — A 148. cikk d) pontja — Szolgáltatásnyújtás — Fogalom — Mentesség — A nyílt tengeren közlekedő hajók és rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatások nyújtása — A hajó alvállalkozók által közvetítők javára végzett be- és kirakodása”

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 148. cikkének d) pontjának értelmezésére irányul.<sup>2</sup>
2. E kérelmet egy, az A Oy<sup>3</sup> és a Keskusverolautakunta (központi adójogi bizottság, Finnország) között egy olyan adóügyi állásfoglalás tárgyában folyó jogvita keretében terjesztették elő, amelyben az utóbbi ügy ítélte meg, hogy a hajó egy, a szerződő vállalkozásnak, nem pedig közvetlenül a hajótulajdonosnak számlázó alvállalkozó által végzett be- és kirakodása nem tartozhat a héairányelv 148. cikkének d) pontjában előírt héamentesség hatálya alá.
3. A jelen indítványban amellet foglalom majd állást, hogy az ezen irányelv 148. cikkének a) pontjában meghatározott hajók és rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatások fogalma kiterjed a hajó fedélzetére való be- és kirakodásra.
4. Továbbá amellet fogok érvelni, hogy az említett irányelv 148. cikkének d) pontjában foglalt adómentesség kiterjed a hajó fedélzetére való be- és kirakodásra, ha e szolgáltatásokat egy olyan gazdasági szereplő nevében eljáró alvállalkozó nyújtja, amely nem a hajótulajdonoshoz, hanem a szállítási megbízotthoz, a fuvarozóhoz, a szállítmányozóhoz vagy az érintett rakomány birtokosához kapcsolódik.

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — HL 2006. L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv.

3 — A továbbiakban: A.

## I – Jogi háttér

### A – Az uniós jog

5. A héairányelv 148. cikkének a), c) és d) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

„a) a nyílt tengeren közlekedő és fizető utasokat szállító, illetve kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytató hajók ellátására szolgáló termékek értékesítése, valamint a tengeri mentést és segítségnyújtást biztosító és a part menti halászatot végző hajók ellátására szolgáló termékek értékesítése, kivéve, ez utóbbiak esetében, a fedélzeti ellátást;

[...]

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;”

6. E 148. cikk a), c) és d) pontja megfelel az általa felváltott, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv<sup>4</sup> 15. cikke 4. pontja a) és b) alpontjának, valamint 5. és 8. pontjának.

### B – A finn jog

7. Az Arvonlisäverolaki<sup>5</sup> (a hozzáadottérték-adóról szóló, 1993. december 30-i 1501/1993. sz. törvény) 71. cikke (3) bekezdésének az alapeljárás tényállása idején alkalmazandó változata a következőket írja elő:

„Az adót nem kell megfizetni az alábbi értékesítések után:

[...]

(3) a nemzetközi forgalomban részt vevő tengeri járműveken vagy légi járműveken a külföldre utazó személyek számára nyújtott szolgáltatások, valamint az ilyen tengeri járművek vagy azok rakományának közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatásnyújtás.”

## II – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8. Az A, amely a B Oy leányvállalata, két kikötőben folytat tevékenységet, és ott berakodási, illetve kirakodási, raktározási, hajózási ügynöki, valamint szállítmányozási szolgáltatásokat nyújt.

4 — HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv.

5 — A továbbiakban: AVL.

9. Az A által nyújtott szolgáltatások között szerepel a nyílt tengeren közlekedő és kereskedelmi tevékenységet folytató hajók be- és kirakodása. E szolgáltatásokat egy alvállalkozó végzi, amely azokat az A-nak számlázza ki, amely pedig továbbszámlázza megbízójának, amely a helyzettől függően lehet a B Oy, az áruk birtokosa, feladója, a szállítmányozó, vagy a hajótulajdonos. Az érintett hajóra és rakományra vonatkozó információkat átadják az alvállalkozónak, és feltüntetik mind a tőle érkezett számlán, mind az A által kibocsátott számlán.

10. Az A adóügyi állásfoglalást kért azzal kapcsolatban, hogy az AVL 71. cikkének (3) bekezdése alapján a hajó alvállalkozásban az ügyfelek javára végzett be- és kirakodása mentesülhet-e a héa alól, amire válaszul a Keskusverolautakunta (központi adójogi bizottság) 2014. október 1-jei határozatában megállapította, hogy a rakomány be- és kirakodása nem tekinthető a héairányelv 148. cikkének a), c) és d) pontját átültető AVL 71. cikke (3) bekezdésének értelmében vett héamentes szolgáltatásnak, mivel a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint a nemzetközi forgalomban részt vevő hajók vagy rakományuk részére nyújtott szolgáltatások csak akkor mentesülhetnek a héa alól, ha azokra a végső forgalomba hozatal szakaszában kerül sor, valamint, hogy a kérelemben szereplő esetben a be- és kirakodást a végső forgalomba hozatalt megelőző szakaszban végezték.

11. Miután az A keresetet terjesztett elő e határozattal szemben a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) előtt, e bíróság felfüggesztette az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé: „1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 148. cikkének d) pontját, hogy egy hajó be- és kirakodása e rendelkezés értelmében vett olyan szolgáltatásnak minősül, amely ugyanezen irányelv 148. cikkének a) pontja értelmében tengerjáró hajók rakománya közvetlen szükségleteinek kielégítésére irányul?

2) Figyelemmel [a 2006. szeptember 14-i Elmeka-ítélet<sup>6</sup>] 24. pontjára, amely alapján a héairányelv 148. cikkének d) pontjában foglalt adómentesség nem terjeszthető ki a forgalomba hozatal korábbi szakaszában megvalósuló szolgáltatásokra, úgy kell-e értelmezni a [...] héairányelv 148. cikkének d) pontját, hogy az a jelen ügyben szóban forgó olyan szolgáltatásra is alkalmazandó, amely esetében a forgalomba hozatal első szakaszában az A [...] egy alvállalkozója által nyújtott szolgáltatás fizikailag közvetlenül a rakományra irányul, és amely szolgáltatást az A [...] továbbszámlázza a fuvarozási vagy szállítmányozási vállalkozásnak?

3) Figyelemmel [a 2006. szeptember 14-i Elmeka-ítélet<sup>7</sup>] 24. pontjára, amely alapján a héairányelv 148. cikkének d) pontjában foglalt adómentesség csak a hajótulajdonosnak közvetlenül nyújtott szolgáltatások esetén alkalmazható, úgy kell-e értelmezni a [...] héairányelv 148. cikkének d) pontját, hogy az abban foglalt adómentesség nem alkalmazható, ha a szolgáltatást a rakomány feletti rendelkezésre jogosultnak, például az áru exportőrének vagy importőrének nyújtják?”

### III – Álláspontom

#### A – Előzetes észrevételek

12. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a héairányelv 148. cikkében előírt héamentességekre a következő elveket alkalmazza.

13. Először, e mentességek az uniós jog autonóm fogalmai, amelyeket következőképpen egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Unió egész területén.<sup>8</sup>

6 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

8 — Lásd többek között: 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet (C-526/13, EU:C:2015:536, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

14. Másodszor, ezeket az adómentességeket a héairányelv által létrehozott közös héarendszer általános összefüggésébe kell beilleszteni.<sup>9</sup> Márpedig ez a szabályozás különösen a két alábbi elven alapul. Az egyik elv szerint a héa tárgyát képezi az adóalanyok által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás és termékértékesítés.<sup>10</sup> A másik elv, az adósemlegesség elve tiltja azt, hogy az azonos ügyleteket végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa beszedése szempontjából.<sup>11</sup>

15. Harmadszor, a héairányelv 148. cikkében hivatkozott adómentességek megjelölésére alkalmazott kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel e mentességek kivételt jelentenek azon általános elv alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden egyes szolgáltatásnyújtás héaköteles, de ez az értelmezési szabály nem jelenti azt, hogy az ezen adómentességek meghatározására használt kifejezéseket úgy kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat.<sup>12</sup>

16. Ezen értelmezési szempontok alapján kell válaszolni a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésekre.

### **B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről**

17. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a hajók és rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatások nyújtásának fogalma magában foglalja egy hajó be- és kirakodását.

18. E kérdés, amelyre valamennyi, a Bíróság elé észrevételt terjesztő fél szerint igenlő választ kell adni, álláspontom szerint nem vet fel különös nehézséget.

19. Elegendő azt megállapítani, hogy a héairányelv 148. cikkének d) pontja nem a mentesített szolgáltatások kimerítő felsorolását tartalmazza, hanem azokat általános jelleggel határozza meg egy, a követett célra vonatkozó szempont alapján, amely célnak a hajók és rakományaik közvetlen szükségleteinek kielégítésére kell irányulnia. A Bíróság szerint a mentesített szolgáltatások „azok, amelyek közvetlen kapcsolatban állnak a tengerjáró hajókkal és rakományaikkal, vagyis az e hajók üzemeltetéséhez szükséges szolgáltatások”<sup>13</sup>.

20. Márpedig ugyanúgy, ahogy a révkalauzolás, a vontatás és a kikötés a hajók közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatások archetípust jelentik, a hajó berakodása és kirakodása vitathatatlanul a rakomány szükségleteinek kielégítése érdekében végzett szolgáltatások jellemzője.

21. Valójában a héairányelv 148. cikke d) pontjának megfogalmazása által kiváltott bizonytalanság nem annyira arra vonatkozik, hogy a rakomány szükségleteit kielégítő szolgáltatások fogalmának tartalmaznia kell-e a hajó berakodását vagy kirakodását, hanem arra, hogy miként kell értelmezni az arra vonatkozó követelményt, hogy e tevékenységeket a „hajók és rakományaik közvetlen [szükségleteinek]”<sup>14</sup> kielégítése érdekében végezzék.

22. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv 148. cikke d) pontjának nyelvi változatai eltérnek az „a) pontban meghatározott hajók” és a „rakományaik” kifejezéseket egymás mellé rendelő kötőszavakat illetően. Míg ugyanis többek között a német, görög, spanyol, francia és olasz nyelvi változatokban e rendelkezés azt mondja ki, hogy mentesül „az a) pontban meghatározott hajók és

9 — Lásd többek között: 2012. július 19-i A-ítélet (C-33/11, EU:C:2012:482, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

10 — Lásd többek között: 2012. július 19-i A-ítélet (C-33/11, EU:C:2012:482, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

11 — Lásd többek között: 2012. július 19-i A-ítélet (C-33/11, EU:C:2012:482, 32., 33. és 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 — Lásd többek között: 2012. július 19-i A-ítélet (C-33/11, EU:C:2012:482, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

13 — Lásd: 1985. július 4-i Berkholz-ítélet (168/84, EU:C:1985:299, 21. pont), amely kizárja a mentesített szolgáltatások kategóriájából a játékgépeket, amelyek „semmilyen szerves kapcsolatban nem állnak a hajózás szükségleteivel”.

14 — Kiemelés tőlem.

rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő [...] szolgáltatások nyújtása”, addig többek között a bolgár, a román, a finn és az angol nyelvi változatban ugyanez a rendelkezés azt írja elő, hogy mentesül „az a) pontban meghatározott hajók *vagy* rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő [...] szolgáltatások nyújtása”<sup>15</sup>. E megfogalmazásbeli különbség kétséget ébreszt azzal kapcsolatban, hogy a héamentesség csak azokra a szolgáltatásokra vonatkozik-e, amelyek egyszerre alkalmasak a hajók és rakományaik szükségleteinek kielégítésére, vagy minden olyan szolgáltatásra, amely a hajók közvetlen szükségleteinek felel meg, valamint minden olyan szolgáltatásra, amely a rakományok szükségleteit elégíti ki.

23. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, mivel az uniós jog rendelkezéseit egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Unió valamennyi nyelvén készült változatok figyelembevételével, egy uniós jogi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve e tekintetben nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben. Az uniós jogi szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi.<sup>16</sup>

24. A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az olyan értelmezés, amely a héairányelv 148. cikkének d) pontjában előírt adómentességet kizárólag a hajókat és a rakományokat érintő közös szolgáltatásokra szűkítené, jelentősen korlátozná e mentesség hatályát, kizárva az említett cikk a) pontjában hivatkozott hajók részére a kikötőterületeken nyújtott legjellemzőbb szolgáltatásokat.

25. Ily módon ki lenne zárva az adómentességből a révkalauzolás és a vontatás, amelyeket úgy lehet tekinteni, mint kizárólag a hajó közvetlen szükségleteinek kielégítése érdekében végzett tevékenységeket, mivel csak közvetlenül kapcsolódnak a rakomány szükségleteihez, míg e rakomány hajóra való berakodását szintén ki lehetne zárni, azzal az indokkal, hogy az közvetlenül kizárólag a rakományt szolgálja, a hajót pedig csak közvetve.

26. Végeredményben e felfogás szerint kizárólag a hajó fedélzetén teljesített őrzési és felügyeleti szolgáltatásokat lehetne olyanoknak tekinteni, amelyek együttesen és egyidejűleg elégítik ki a hajó és rakománya közvetlen szükségleteit.

27. Ez az értelmezés ezenfelül nem felel meg a héairányelv 148. cikke céljának sem, amely az áruk és utasok nemzetközi légi és tengeri szállításának előnyben részesítése által, hogy az ezen ágazatban működő vállalkozások számára likviditási előnyt biztosít a héa előfinanszírozása alóli mentesítés révén. E cél elérése érdekében a hajók ellátását szolgáló valamennyi ügyletre alkalmazandó adókedvezménynek ugyanilyen módon vonatkoznia kell valamennyi, a hajók vagy rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatásnyújtásra is.

28. A fenti okok miatt azt javaslom a Bíróság részére, hogy az első kérdésre olyan választ adjon, amely szerint a héairányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e cikk a) pontjában meghatározott hajók és rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatások nyújtásának fogalma kiterjed egy hajó fedélzetére való be- és kirakodásra.

15 — Kiemelés tőlem.

16 — Lásd többek között: 2016. július 28-i Edilizia Mastrodonato ítélet (C-147/15, EU:C:2016:606, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

### **C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdésről**

29. Együtt vizsgálendő második és harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség hatálya alá tartoznak az egy hajó fedélzetére való be- és kirakodásra irányuló szolgáltatások, amennyiben e szolgáltatásokat egy olyan gazdasági szereplő nevében eljáró alvállalkozó nyújtja, amely nem a hajótulajdonoshoz, hanem a szállítási megbízotthoz, a fuvarozóhoz, a szállítványozóhoz vagy az érintett rakomány birtokosához kapcsolódik.

30. Mivel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyát képező rendelkezés megfogalmazása megegyezik a héairányelv által hatályon kívül helyezett és felváltott hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontjával, így az e cikk értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatot relevánsnak kell tekinteni a héairányelv 148. cikke d) pontjának értelmezése szempontjából.

31. A Bíróság ítélkezési gyakorlatát az 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet,<sup>17</sup> a 2006. szeptember 14-i Elmeka-ítélet<sup>18</sup> és a 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet<sup>19</sup> rögzítette.

32. Az 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet<sup>20</sup> a hatodik irányelvnek a vízijárművek ellátását szolgáló ügyletekre vonatkozó 15. cikke 4. pontjának értelmezésével kapcsolatos. A rotterdami Velker International Oil Company Ltd NV társaság,<sup>21</sup> amely két rakomány fűtőolajat vásárolt, ezeket tovább értékesítette a hágai Forsythe International BV társaság<sup>22</sup> részére, amely azokat a nem az általa üzemeltetett, nyílt tengeren közlekedő hajókra való berakodást megelőzően az általa bérelt tartályokba szállította. A kérdést előterjesztő bíróság által felvetett kérdés az volt, hogy a Velker által a Forsythe részére teljesített fűtőolaj-szállítások mentesülhetnek-e a hea alól, vagy sem. Konkrétabban arról volt szó, hogy a „termékek értékesítése [...] vízijárművek ellátása érdekében” nem csak az ellátást közvetlenül célzó, utóbb exportált áruk fedélzetre szállítására vonatkozhat-e, hanem a korábbi kereskedelmi szakaszokban teljesített szállításokra is.

33. A Bíróság erre azt a választ adta, hogy „csak a hajó üzemeltetője részére szállított, általa az ellátás céljára felhasznált szállítások tekinthetők a vízijárművek ellátása érdekében teljesített termékértékesítéseknek”, mégpedig két megfontolás alapján: a hajók ellátását szolgáló ügyletek az exportügyletekkel egy tekintet alá esnek, valamint az adómentesség végső termékértékesítést megelőző szakaszokra való kiterjesztése akadályokba ütközik.

34. Egyrészt a Bíróság szerint „ugyanúgy, ahogy a kiviteli értékesítések kapcsán a [15. cikk 1. pontjában] előírt kötelező adómentességet 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”<sup>23</sup>.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — A továbbiakban: Velker.

22 — A továbbiakban: Forsythe.

23 — 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet (C-185/89, EU:C:1990:262, 22. pont).

35. Másrészt a Bíróság rámutatott, hogy „az adómentességnek a termékeknek a hajó üzemeltetői részére történő végső értékesítését megelőző szakaszokra való kiterjesztése szükségessé tenné, hogy [a tagállamok] ellenőrzési és felügyeleti mechanizmusokat vezessenek be a leszállított adómentes termékek végső felhasználásáról történő megbizonyosodás érdekében”, valamint, hogy „e mechanizmusok olyan nehézségeket hárítanának az érintett [tagállamokra] és gazdasági szereplőkre, amelyek összeegyeztethetetlenek az adómentességnek [a hatodik irányelv 15. cikkében előírt] helyes és egyszerű alkalmazásával”<sup>24</sup>.

36. A 2006. szeptember 14-i Elmeka-ítélet<sup>25</sup> az ily módon a vízi járművek ellátása érdekében végzett termékértékesítésre vonatkozó adómentesség kapcsán rögzített megoldást alkalmazza a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontjában a szolgáltatásnyújtás vonatkozásában előírt adómentesség tekintetében. Az alapeljárás tárgyát az Elmeka társaság – amelynek tevékenysége egy tartályhajó üzemeltetésében állt – által a kőolajtermékek kereskedelmével foglalkozó Oceanic International Bunkering SA megbízásából végzett üzemanyag-szállítási ügyletek képezték, az utóbbi társaság végezte az érintett hajók tulajdonosai részére a termékértékesítést.

37. A Bíróság megállapította, hogy „a hatodik irányelv egésze összefüggő alkalmazásának biztosítása érdekében” az irányelv 15. cikkének 8. pontjában foglalt adómentesség „csak a hajótulajdonosnak közvetlenül nyújtott szolgáltatások esetén alkalmazható, és nem terjeszthető ki azokra a szolgáltatásokra, amelyek a forgalomba hozatal ezt megelőző szakaszában valósulnak meg”<sup>26</sup>. Döntését azzal igazolta, hogy az e rendelkezés értelmében a szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adómentességre átvittette a Velker International Oil Company ítélet<sup>27</sup> 22. és 24. pontjában a hatodik irányelv 15. cikkének 4. pontjában hivatkozott, a vízijárművek ellátása érdekében végzett termékértékesítések kapcsán említett indokokat.

38. A 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda<sup>28</sup> ítélet nem kérdőjelezi meg azt az elvet, amely szerint az adómentesség nem terjeszthető ki a forgalomba hozatal korábbi szakaszaiban teljesített termékértékesítésekre, illetve szolgáltatásnyújtásokra, noha a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítés fogalmának elemzésén alapuló indokok miatt elismeri, hogy az adómentesség alkalmazható az alapeljárás sajátos körülményei mellett; ebben az esetben egy társaság úgy szállított üzemanyagot a nyílt tengeren közlekedő hajók részére, hogy nem a hajók üzemeltetőivel kötött szerződést, hanem a saját nevükben eljáró közvetítőkkal.

39. Figyelemmel arra, hogy a társaság maga töltötte be az üzemanyagot közvetlenül a hajók üzemanyag-tartályaiba, amelyekbe azt szánták, és hogy csak a betöltést követően lehetett meghatározni az üzemanyag pontos mennyiségét, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy jóllehet az alkalmazandó nemzeti jogban előírt szabályok szerint az üzemanyag tulajdonjogát átruházták a közvetítőkre, e közvetítők sosem rendelkezhetek a leszállított mennyiséggel, mivel a rendelkezési jog az üzemanyag tartályokba történő betöltésétől kezdve a hajók üzemeltetőit illette meg, és e pillanattól kezdődően ténylegesen az üzemeltetők voltak abban a helyzetben, hogy tulajdonosként rendelkezzenek az üzemanyag felett.<sup>29</sup>

24 — 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet (C-185/89, EU:C:1990:262, 24. pont).

25 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

26 — 2006. szeptember 14-i Elmeka-ítélet (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 24. pont).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet (C-526/13, EU:C:2015:536, 47. pont).

40. A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az alapeljárásban szereplő termékértékesítések nem minősíthetők a saját nevükben eljáró közvetítők részére teljesített termékértékesítésnek, hanem közvetlenül a hajók üzemeltetői részére végzett termékértékesítésnek tekintendők, és az alapján a héairányelv 148. cikkének a) pontjában előírt mentesség hatálya alá tartozhatnak.<sup>30</sup> Az ily módon a Bíróság által rögzített megoldás tehát annak elfogadását jelenti, hogy az üzemanyag-szállítások mentesek a héa alól, noha azokat nem közvetlenül a hajók üzemeltetői, hanem közvetítők részére számlázzák ki.

41. Egyetértek a kérdést előterjesztő bíróság álláspontjával, amely szerint az ítélkezési gyakorlat nem ad egyértelmű választ arra a kérdésre, hogy az adómentesség vonatkozik-e a rakománynak a hajóra történő be- és kirakodására pusztán amiatt, hogy e szolgáltatások jellegüknél fogva közvetlenül kapcsolódnak a rakományok szükségleteihez, függetlenül attól, hogy ki a szolgáltató vagy a címzett, vagy éppen ellenkezőleg, e szolgáltatások csak akkor mentesülhetnek az adó alól, ha azokat azon gazdasági szereplő részére számlázzák ki, amely a forgalomba hozatal utolsó szakaszában helyezkedik el.

42. Az e kérdésre adandó válasz azon logika feltárását igényli, amelyet a héairányelv 148. cikkének d) pontjában szereplő adómentesség követ. Kétféle módon lehet ugyanis érteni ezt a rendelkezést, annak a Bíróság által értelmezett formájában, amely szerint az adómentesség csak „a hajóüzemeltető részére történő végső termékértékesítésre”<sup>31</sup> és „a tengerjáró hajók közvetlen szükségleteinek kielégítésére nyújtott szolgáltatásokra”<sup>32</sup> vonatkozik.

43. Az első, az A, valamint a holland, a lengyel és a finn kormány által követett felfogás szerint a héairányelv az adómentesség egyetlen feltételként a szolgáltatásnyújtás jellegét írja elő, anélkül hogy figyelembe venné azt a kérdést, hogy a szolgáltatást alvállalkozó nyújtotta-e, vagy hogy azt közvetlenül a hajótulajdonos helyett a rakomány birtokosának vagy harmadik személynek számlázták-e ki. A lengyel kormány szerint e felfogás teljes mértékben illeszkedik a Bíróság ítélkezési gyakorlatába, figyelemmel azokra a különbségekre, amelyek a korábban elbírált, a hajókra történő üzemanyag-szállításokat és az ahhoz kapcsolódó szolgáltatásokat érintő ügyek között fennálltak, míg a jelen ügy a rakománynak a hajóra történő be- és kirakodására vonatkozik.

44. A második, a görög kormány és a Bizottság által képviselt felfogás szerint a rakomány rakodásával kapcsolatos szolgáltatások csak akkor mentesülhetnek a héa alól, ha azokra a végső forgalomba hozatal szakaszában kerül sor, és azokat közvetlenül a hajótulajdonos részére nyújtják. A görög kormány ebben az értelemben előadja, hogy e szolgáltatások csak azzal a feltétellel mentesülhetnek az adó alól, ha a rakomány a hajó működtetéséhez és karbantartásához szükséges árukat tartalmaz. E kormány szerint az adómentesség hatálya alá vonható szolgáltatások tehát kizárólag azok, amelyek magához a hajóhoz kapcsolódnak, és amelyeket magának a hajótulajdonosnak nyújtanak. Azon értelmezésének alátámasztása érdekében, amely szerint kizárólag a végső ügylet, vagyis a hajótulajdonos részére nyújtott szolgáltatás mentesíthető a héairányelv 148. cikkének d) pontja alapján, a Bizottság kifejti, hogy ez az értelmezés nem hátrányos az értékesítési lánc egyik elemére nézve sem, mivel az ügylet teljesítő személy élhet a levonás jogával. Ily módon, alvállalkozás esetén a fővállalkozó által a hajótulajdonos részére nyújtott szolgáltatások mentesíthetők a héairányelv 148. cikkének d) pontja alapján, míg a fővállalkozó részére az alvállalkozó által nyújtott szolgáltatások nem mentesíthetők, mivel azokat nem a forgalomba hozatal utolsó szakaszában teljesítik, anélkül azonban, hogy ez meggátolná a fővállalkozót abban, hogy utólag levonja vagy visszatérítse azt a héát, amelyet alvállalkozója részére fizetett. A Bizottság szerint a javasolt értelmezés az egyetlen, amely megfelel a Bíróság ítélkezési gyakorlatának, valamint annak az elvnek, amely szerint a héairányelv 148. cikkében hivatkozott adómentességek a kiviteli ügyletekkel egy tekintet alá esnek. Ezenfelül ez az értelmezés lehetővé teszi az adómentesség egyszerű alkalmazását, míg annak kiterjesztése a korábbi forgalombahozatali szakaszokra gyakorlati nehézségeket vetne fel.

30 — 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet (C-526/13, EU:C:2015:536, 52. pont).

31 — 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet (C-185/89, EU:C:1990:262, 24. pont).

32 — 2006. szeptember 14-i Elmeka-ítélet (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 25. pont).



45. Mindkét említett megközelítés alapos érveken nyugszik.

46. Azon értelmezés alátámasztása érdekében, amely szerint az adómentesség csak a közvetlenül a hajótulajdonos részére nyújtott szolgáltatásokra vonatkozhat, álláspontom szerint két fő indok terjeszthető elő.

47. Az első indok az, hogy a héairányelv 148. cikkének d) pontjában hivatkozott szolgáltatások a kiviteli ügyletekkel egy tekintet alá esnek, amelyek vonatkozásában a kötelező adómentesség csak az eladó vagy megbízottja által végleges értékesítés céljából kiléptetett termékekre vonatkozik. Márpedig az alvállalkozó által teljesített, a fővállalkozó részére kiszámlázott szolgáltatások, amelyeket az tovább számláz a hajótulajdonostól eltérő megbízónak, korábbi gazdasági szakaszokban találhatóak, ami kizár minden összehasonlítást a kiviteli ügyletekkel.

48. A második indok a héairányelv 148. cikkének céljára vonatkozik, amely – amint arra már rámutattam – az áruk és utasok nemzetközi légi és tengeri szállításának előnyben részesítése azáltal, hogy az ezen ágazatban működő vállalkozások számára likviditási előnyt biztosít a hea előfinanszírozása alóli mentesítés révén.<sup>33</sup> Ebből a szempontból logikusnak tűnik, ha az adómentesség azokra a vállalkozásokra korlátozódik, amelyek ténylegesen áruk nemzetközi légi és tengeri szállításával foglalkoznak, anélkül hogy azt kiterjesztenék az eltérő, noha közvetlenül a szállításához kapcsolódó ügyleteket végző gazdasági szereplőkre. Az adómentesség tehát szükségképpen azon személy minőségétől függ, amely felé a szolgáltatásnyújtást kiszámlázzák.

49. Álláspontom szerint ugyanakkor más, meghatározóbb jelentőségű indokok is találhatóak a második értelmezés alátámasztására, amely szerint az ügylet jellegét kell alapul venni, anélkül hogy az adómentesség alkalmazását ahhoz a feltételhez kötnénk, hogy az ügyletet maga a szolgáltató végezze, közvetlenül a hajótulajdonos javára eljárva.

50. Az első indok a héairányelv 148. cikke d) pontjának szövegén alapul, amely a mentesség alá eső ügyleteket a nyújtott szolgáltatások jellege alapján határozza meg, nem pedig a szolgáltatás nyújtójának vagy igénybe vevőjének személyétől függően, amelyekre e rendelkezés egyáltalán nem is utal. A személyekkel kapcsolatos körülmények tehát főszabály szerint nem relevánsak a mentesség alá eső ügyletek meghatározásánál.

51. A második indok a közös héarendszer szerves részét képező adósemlegesség elvén alapul, amely szerint az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplők nem kezelhetők eltérően a hea kivetése során. Ezzel az elvvel álláspontom szerint ellentétes, ha egy, a hajók vagy rakományuk közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplővel szemben eltérő bánásmódot alkalmaznak attól függően, hogy közvetlenül vagy közvetve nyújtja ezt a szolgáltatást, illetve azon személy minőségének függvényében, amelynek e szolgáltatást nyújtja.

52. A harmadik, számomra lényegesnek tűnő indok az, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata, amely szerint az értékesítési láncban a héamentességnek az utolsó elemre kell korlátozódnia, álláspontom szerint nem ültethető át arra a sajátos helyzetre, amelyben a hajó vagy a rakomány szükségleteihez közvetlenül kapcsolódó egységes szolgáltatásnyújtásra kerül sor. Az 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet<sup>34</sup> és a 2006. szeptember 14-i Elmeka-ítélet<sup>35</sup> alapjául szolgáló ügyek mindegyike olyan helyzetekre vonatkozott, amelyekben a hajó ellátásával kapcsolatos ügyletet megelőzte egy elkülönült ügylet, mégpedig az első ügyben a fűtőolaj hajókra rakodása előtt a tartályokba szállítás, a második ügyben pedig az üzemanyag hajótulajdonosok részére való értékesítése előtti szállítás.

33 — Lásd a jelen indítvány 27. pontját.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

53. Márpedig, ahogy azt megalapozottan fejti ki A és a lengyel kormány, az alapeljárásban az alvállalkozó egyetlen, a hajó és rakománya szükségleteihez közvetlenül kapcsolódó be- és kirakodást végzett és számlázott ki azt megelőzően, hogy azt A továbbszámlázta volna megbízójának.

54. A Bíróság az adómentesség hajóüzemeltetők részére történő végleges termékértékesítést megelőző szakaszokra való kiterjesztésének elutasítását annak kockázatára hivatkozva indokolta, hogy megváltozhat a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások felhasználása, és hogy ebből következően a tagállamoknak ellenőrzési és felügyeleti mechanizmusokat kell bevezetniük a végső felhasználásáról történő megbizonyosodás érdekében. E mechanizmusok olyan nehézségeket hárítanak a tagállamokra és a gazdasági szereplőkre, amelyek összeegyeztethetetlenek az adómentességeknek a héa irányelv 131. cikkében előírt helyes és egyszerű alkalmazásával.<sup>36</sup>

55. Márpedig e kockázat abból következik, hogy a hajó tényleges ellátását megelőzően olyan ügyleteket teljesítenek, amelyek eredményeként az értékesítési láncba a kőolajtermékek rendeltetésének megváltozásával kapcsolatos lehetőségek kerülnek. E kockázat ebből következően kizárt a rakomány be- és kirakodásával kapcsolatban, amelyre közvetlenül a hajó fedélzetén kerül sor.

56. Az igaz, hogy a Bizottság a tárgyalás során hivatkozott egy másik, abból eredő veszélyre, hogy a be- és kirakodást olyan hajón is el lehet végezni, amely nem felel meg a héairányelv 148. cikkének a) pontjában meghatározott feltételeknek, már csak azért is, mert nem minden tagállam rendelkezik olyan számítógépes nyilvántartással, amely lehetővé teszi a be-, illetve kirakodás által érintett hajó tulajdonságainak ellenőrzését. Anélkül, hogy tagadnám, hogy fennállhat annak kockázata, hogy a be-, illetve kirakodást olyan hajóra vagy hajóról végzik, amelyet többek között nem nyílt tengeri hajózásra szántak, meg kell állapítani, hogy e kockázat nem jellemző sajátosan az olyan alvállalkozásban végzett ügylet esetén, amelyet azután a fővállalkozó továbbszámláz a megbízójának. Ugyanennyire elképzelhető ugyanis, hogy egy, a szolgáltató által közvetlenül a hajótulajdonosnak számlázott ügylet valójában egy, a héairányelv 148. cikkének a) pontjában hivatkozottól eltérő hajót érint. A Bizottság által hivatkozott általános kockázat tehát logikusan odavezet, hogy meg kellene kérdőjelezni az irányelv 148. cikkében hivatkozott ügyletek adómentességének elvét.

57. E körülmények között úgy gondolom, hogy a Bíróságnak a hajó ellátását megelőző ügyletekre vonatkozó ítélkezési gyakorlata nem ültethető át a rakomány közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatások nyújtására. Úgy vélem, hogy a héairányelv 148. cikkének d) pontjában előírt adómentességet a nyújtott szolgáltatások jellegétől, nem pedig a szolgáltatás nyújtójának vagy igénybe vevőjének személyétől függően kell alkalmazni.

#### **IV – Véggkövetkeztetések**

58. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy a 148. cikk a) pontjában meghatározott hajók és rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatások nyújtásának fogalma kiterjed egy hajó fedélzetére való be- és kirakodásra.

36 — Lásd többek között: 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet (C-526/13, EU:C:2015:536, 28. pont).

A héairányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség hatálya alá tartoznak az egy hajó fedélzetére való be- és kirakodásra irányuló szolgáltatások, amennyiben e szolgáltatásokat egy olyan gazdasági szereplő nevében eljáró alvállalkozó nyújtja, amely nem a hajótulajdonoshoz, hanem a szállítási megbízotthoz, a fuvarozóhoz, a szállítmányozóhoz vagy az érintett rakomány birtokosához kapcsolódik.