

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2017. május 4.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 148. cikk d) pontja – Mentesség – A nyílt tengeren közlekedő hajók és rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő szolgáltatások nyújtása – A rakomány alvállalkozók által valamely közvetítő javára végzett be- és kirakodása”

A C-33/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) a Bírósághoz 2016. január 20-án érkezett, 2016. január 1-jei határozatával terjesztett el

az **A Oy**

által indított,

a **Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**

résztételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: J. Malenovský, a nyolcadik tanács elnökeként eljárva (előadó), M. Safjan és D. Šváby bírák,

előtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. október 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az A Oy képviseletében R. Nyrhinen és M. Pokkinen,
- a finn kormány képviseletében H. Leppo, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében E. Tsaousi és K. Nasopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviseletében M. Bulterman és M. de Ree, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében A. Kramarczyk–Szaadzińska és B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében M. Owsiany-Hornung és P. Aalto, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2016. december 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.) 148. cikkének d) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az A Oy által egy olyan állásfoglalás megalapozottsága tárgyában kezdeményezett jogvita keretében terjesztették el?, amelyet a Keskusverolautakunta (központi adójogi bizottság, Finn Köztársaság) fogadott el, és amely szerint valamely hajó rakománya esetében egy a szerz?d? vállalkozásnak, nem pedig közvetlenül a hajótulajdonosnak számlázó alvállalkozó által végzett be? és kirakodási szolgáltatások nem tartozhatnak a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjában el?írt hozzáadottérték?adó (h?a) mentesség hatálya alá.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar kiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, 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 kiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23 o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) tartalmazta a 15. cikket, amely a következ?képpen rendelkezett:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? [helyesen: mentességek helyes és egyszer?] alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

1. az olyan termékek értékesítése, amelyeket az eladó vagy annak megbízottja a Közösségen kívülre küld vagy szállít;

[...]

5. a 4. pont a) és b) alpontjában említett tengerjáró hajók szállításai [helyesen: értékesítése], átépítése, javítása, karbantartása, bérletbe adása [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása, valamint az e hajókba beépített vagy ezekben használt felszerelések – beleértve a halászati felszereléseket – vagy az üzemelésükhöz szükséges termékek szállítása [helyesen: értékesítése], bérbeadása, javítása és karbantartása;

[...]

8. az 5. pontban meghatározott tengerjáró hajók és rakományaik közvetlen szükségleteinek kielégítésére szolgáló szolgáltatásoktól eltér? szolgáltatások;

[...]

4 A hatodik irányelvet hatályon kívül helyezte és felváltotta a 2006/112 irányelv, amely 2007. január 1-én lépett hatályba.

5 A 2006/112 irányelv 28. cikke elírja:

„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.”

6 A 2006/112 irányelv 131. cikke így rendelkezik:

„A [IX. cím] 2–9. fejezet[é]ben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

7 Ezen irányelv IX. címének 7. fejezete „A nemzetközi árufuvarozáshoz és személyszállításához kapcsolódó adómentesség” címet viseli. E fejezet tartalmazza az említett irányelv 148. cikkét, amely 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 említettekől eltérő egyéb szolgáltatások nyújtása;

[...]

A finn jog

8 Az 1993. december 30-ai Arvonlisäverolaki (a hozzáadottértékadó-ról szóló, 1501/1993. sz. törvény) 71. cikke 3. pontjának az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: AVL) 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.”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

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

10 Az A által nyújtott szolgáltatások között szerepel a nyílt tengeren közlekedő és kereskedelmi tevékenységet folytató hajók be- és kirakodása. A gyakorlatban a be- és kirakodást egy alvállalkozó végzi, amely azokat az A-nak számlázza ki, amely pedig továbbszámlázza megbízójának, amely a helyzettől függően lehet a B, az áruk birtokosa, feladója, a szállítmányozási vállalkozás vagy a hajótulajdonos. Az érintett hajóra és rakományra vonatkozó részletes információkat átadják az alvállalkozónak, és feltüntetik mind az A-hoz érkezett számlán, mind az e társaság által kibocsátott számlán.

11 Az A adóügyi állásfoglalást kért a központi adójogi bizottságtól azzal kapcsolatban, hogy az AVL 71. cikkének 3. pontja alapján az alvállalkozásban és az ügyfelei javára végzett be- és kirakodási ügyletek mentesülhetnek-e a héa alól.

12 2014. október 1-jei határozatában a központi adóügyi bizottság jelezte az A-nak, hogy a rakomány be- és kirakodása nem tekinthető a 2006/112 irányelv 148. cikkének a), c) és d) pontját átültető AVL 71. cikkének 3. pontja értelmében vett héamentes szolgáltatásnak, mivel a nemzetközi forgalomban részt vevő hajók vagy rakományuk részére nyújtott szolgáltatások csak akkor mentesülhetnek a héa alól, ha azokra a szóban forgó szolgáltatások forgalomba hozatalának végső szakaszában kerül sor. Márpedig a kérelemben szereplő esetben a be- és kirakodást a végső forgalomba hozatalt megelőző szakaszban végezték.

13 Az A fellebbezést nyújtott be e határozat ellen a Korkein hallinto-oikeushoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) arra hivatkozva, hogy az sérti a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontját, mivel e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy a hajó és rakománya közvetlen szükségleteihez jellegükönél fogva kapcsolódó olyan szolgáltatásnyújtásokat, mint például a rakomány be- és kirakodását, mentesíteni kell a héa alól függetlenül attól, hogy ki értékesíti vagy veszi igénybe e szolgáltatásokat.

14 Védekezésében a finn adóhatóság többek között a Bíróság 2006. szeptember 14-i Elmeke ítéletére (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) hivatkozott annak alátámasztása érdekében, hogy az említett rendelkezésben elírt héamentesség csak a szóban forgó szolgáltatások forgalomba hozatalának végső szakaszában alkalmazható.

15 A kérdést elterjesztő bíróság azonban úgy véli, hogy az említett ítélet nem ad választ arra a kérdésre, hogy ha magából a szóban forgó szolgáltatás jellegéből kitűnik, hogy ez utóbbi a nyílt tengeren közlekedő hajók és rakományaik közvetlen szükségleteihez kapcsolódik, akkor a héamentesség alkalmazhatósága érdekében a szolgáltatást továbbra is közvetlenül a hajótulajdonosnak kell-e kiszámlázni.

16 E körülmények között a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzeteres döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 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 Elmeke ítélet C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563] 24. pontjára, amely alapján a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjában foglalt adómentesség nem terjeszthető ki a forgalomba hozatal korábbi szakaszában megvalósuló szolgáltatásokra, úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 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 [...] továbbszámolja a fuvarozási vagy szállítványozási vállalkozásnak?

3) Figyelemmel [az említett ítélet] 24. pontjára, amely alapján a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjában foglalt adómentesség csak a hajótulajdonosnak közvetlenül nyújtott szolgáltatások esetén alkalmazható, úgy kell-e értelmezni a [...] 2006/112 irányelv 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

17 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy egy hajó be- és kirakodása e rendelkezés értelmében vett olyan szolgáltatásnak minősül, amely ezen irányelv 148. cikkének a) pontja értelmében tengerjáró hajók rakománya közvetlen szükségleteinek kielégítésére irányul.

18 Először is emlékeztetni kell, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikke d) pontjának megfelelően az említett cikk a) pontjában meghatározott hajók és rakományaik közvetlen szükségleteit kielégítő, a c) pontban említettekkel eltérő egyéb szolgáltatások nyújtása mentesül a hía alól.

19 Így az említett 148. cikk d) pontjának szövegéből következik, hogy ahhoz, hogy valamely szolgáltatás ezen „egyéb szolgáltatásnak” minősüljön, e rendelkezés megköveteli egyrészt, hogy a szóban forgó szolgáltatásokra a hajó vagy rakománya közvetlen szükségleteit kielégítően kerüljön sor, és másrészt, hogy e hajó az ezen irányelv 148. cikkének a) pontjában meghatározott hajók között szerepeljen.

20 A második feltételt illetően úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az az alapeljárásban teljesül, amit e bíróságnak kell megvizsgálnia.

21 Az első feltételt illetően meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontja nem pontosítja, hogy miként kell értelmezni „a hajó és rakománya közvetlen szükségleteinek” fogalmát. E körülmények között e fogalmat azon szövegkörnyezetre tekintettel kell értelmezni, amelybe e 148. cikk d) pontja illeszkedik.

22 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének c) pontja, amelyre ezen irányelv 148. cikkének d) pontja kifejezetten utal, ez utóbbihoz hasonlóan a nemzetközi tengeri szállításhoz kapcsolódó szolgáltatások adó alóli mentesítésére irányul, és e szolgáltatások megjelölése céljából ugyanazon hajókra, vagyis ugyanezen cikk a) pontjában meghatározott hajókra utal. Mivel e két rendelkezés így hasonló és kiegészítő jellegű, a „hajó és rakománya

közvetlen szükségleteinek” fogalmát az említett irányelv 148. cikkének c) pontjában foglalt rendelkezések rendszere alapján kell értelmezni.

23 Márpedig meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének c) pontja többek között a bérbeadást, javítást és karbantartást mentesíti az adó alól, amennyiben ezen utóbbiak az e cikk a) pontjának hatálya alá tartozó hajó üzemeltetéséhez használt tárgyra vonatkoznak. E 148. cikk c) pontja lényegében tehát követelménnyé teszi az érintett hajó üzemeltetése és a nyújtott szolgáltatás közötti kapcsolat fennállását (lásd ebben az értelemben: 1985. július 4-i Berkholz ítélet, 168/84, EU:C:1985:299, 21. pont).

24 A rakomány be- és kirakodására irányuló szolgáltatások e követelménynek megfelelnek. Ugyanis a rakományszállítás a nyílt tengeren közlekedő hajók szokásos üzemeltetési formájának számít. Márpedig ahhoz, hogy a rakomány szállítható legyen, és hogy egy hajó ilyen módon üzemeltethető legyen az szükséges, hogy az említett rakományt a hajó fedélzetére az indulási kikötőben rakják be, majd az érkezési kikötőben rakják ki.

25 Ennélfogva az ilyen szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek kielégítik a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontjában meghatározott hajó rakományának közvetlen szükségleteit, és amennyiben e szolgáltatások az e rakományt szállító hajó üzemeltetéséhez nélkülözhetetlenek, akkor azokat az e hajó közvetlen szükségleteit szintén kielégítő szolgáltatásoknak kell tekinteni.

26 E körülmények között az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell értelmezni, 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.

A második és a harmadik kérdésről

27 A második és harmadik kérdésével, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy kizárólag az ezen irányelv 148. cikk a) pontjának hatálya tartozó hajó fedélzetére vagy fedélzetéről való rakomány be- és kirakodása teljesítésére irányuló azon szolgáltatások mentesülnek az adó alól, amelyekre egy ilyen szolgáltatás forgalomba hozatalának végső szakaszában kerül sor, vagy egy korábbi szakaszban teljesített olyan szolgáltatások is mentesülnek az adó alól, mint például egy alvállalkozó által valamely gazdasági szereplő részére nyújtott szolgáltatás, amely azt ezután továbbszámlassza a fuvarozási vagy a szállítmányozási vállalkozásnak. A kérdést előterjesztő bíróság továbbá arra vár választ, hogy az említett 148. cikk d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a rakomány feletti rendelkezésre jogosultnak, például a rakomány exportőrének vagy importőrének nyújtott be- és kirakodásra irányuló szolgáltatások is mentesülnek az adó alól.

28 Először meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontja az általa meghatározott szolgáltatásnyújtások vonatkozóan nem utal azok értékesítési láncának egy bizonyos szakaszára, és egyetlen személyt sem említ, akinek e szolgáltatásokat ki kell számlázni. Következésképpen e rendelkezés szövege önmagában nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az általa előírt adómentesség nem vonatkozik a nem a forgalomba hozatal végső szakaszában megvalósuló vagy valamely közvetítőnek kiszámlázott szolgáltatásnyújtásokra.

29 E körülmények között meg kell vizsgálni, hogy az adómentesség ilyen kizárása következhet-e azon szövegkörnyezetből, amelybe a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontja illeszkedik.

30 E tekintetben a 2006/112 irányelv 131. cikkének megfelelően, amely hasonló

megfogalmazásban veszi át a hatodik irányelv 15. cikkének első mondatát, a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjában előírt adómentességet a tagállamoknak az adómentesség helyes és egyszeri alkalmazását, valamint az adókijátszások, az adókikerülések és az esetleges visszaélések megakadályozását lehetővé ténnyé kell alkalmazhatóvá tenniük.

31 Márpedig ilyen körülmények között a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott 2006. szeptember 14-ii Elmeka ítéletben (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) megállapította, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontjában előírt adómentesség, amelynek szövege megegyezik a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjával, csak a szóban forgó szolgáltatás forgalomba hozatalának végső szakaszában megvalósuló ügyletekre alkalmazandó.

32 Mindenesetre emlékeztetni kell, hogy a 2006. szeptember 14-ii Elmeka ítélet (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) alapját képező rendkívül sajátos egyesített ügyekben a megbízó javára végzett üzemanyag- szállítási szolgáltatásokról volt szó, aki az üzemanyagot ezt követően hajótulajdonosoknak értékesítette. Így több ügyletnek kellett ténylegesen megvalósulnia azért, hogy a szolgáltatásoknak a hatodik irányelv 15. cikkének 8. pontjában meghatározott szükségletekre való felhasználására sor került, mivel az ilyen felhasználás csak akkor vált bizonyossá, amikor az üzemanyagot az azt felhasználó hajó üzemeltetői részére már leszállították. Következésképpen a Bíróság ezen ítéletben megállapította, hogy az előírt adómentességnek az e szolgáltatás forgalomba hozatalát megelőző szakaszra történő kiterjesztése szükségessé tenné, hogy az említett üzemanyag végső felhasználásáról való meggyőződés érdekében ellenőrzési és felügyeleti mechanizmusokat vezessenek be. Márpedig e mechanizmusok olyan nehézségeket jelenthetnek, amelyek összeegyeztethetetlenek az adómentesség helyes és egyszeri alkalmazásával.

33 Az említett ítélet alapját képező ügyek sajátosságaihoz igazított ilyen ítélkezési gyakorlat, amely olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket esetleg a céljuktól eltérően is nyújthatnak, nem ültethető át azon helyzetekre, amelyekben valamely szolgáltatásnyújtás célját jellegére tekintettel attól fogva bizonyosnak lehet tekinteni, amint abban megállapodnak. Ilyen helyzetekben ugyanis a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjában előírt adómentesség helyes és egyszeri alkalmazása biztosított, anélkül hogy ellenőrzési és felügyeleti mechanizmusokat kellene bevezetni.

34 Ez a helyzet a rakomány be- és kirakodására irányuló olyan szolgáltatások esetén, mint amelyek az alapeljárásban szerepelnek. Ugyanis az első kérdésre adott válaszból kitűnik, hogy annak vizsgálata, hogy ezek megfelelnek-e a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjában előírt adómentesség alkalmazási feltételeinek, kizárólag annak a hajónak a típusától függ, amelyen a be- és kirakodást végzik. Így e szolgáltatások tényleges felhasználása biztosnak tekinthető, amint azok teljesítési módjairól megállapodtak.

35 Mivel semmilyen egyéb sajátos elem nem indokolhatja azt, hogy az említett irányelv 148. cikkének c) pontjában előírt adómentesség alkalmazása a szóban forgó szolgáltatások értékesítési láncának végső szakaszára korlátozódjon, ezért meg kell állapítani, hogy ezen adómentesség – a rakomány be- és kirakodására irányuló olyan szolgáltatásokat illetően, mint amelyek az alapeljárásban szerepelnek – nemcsak az e szolgáltatások forgalomba hozatalának végső szakaszában, hanem az azt megelőző szakaszban megvalósuló ügyletekre is alkalmazandó.

36 E következtetést egyébként megerősíti a 2006/112 irányelv 148. cikkének célkitűzése is.

37 Ugyanis, amint ezen irányelv IX. címe 7. fejezetének címéből következik, az irányelv célja a nemzetközi áru fuvarozás vagy személyszállítás ösztönzése. Márpedig egy ilyen céllal ellentétes lenne a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjában előírt adómentesség akként történő

értelmezése, hogy az kizárólag a be? és kirakodásra irányuló szolgáltatások értékesítési láncának utolsó szakaszára vonatkozik, mivel e lánc valamennyi közbensi tagja kénytelen a hiba megfizetéséből eredő államkincstári elölleg finanszírozási költségét végül az ügyfeleire hárítani, ezért ezen értelmezés a nemzetközi áru fuvarozás és személyszállításban meghatározott árak emelkedését eredményezné, anélkül hogy egy ilyen emelkedést az ezen adómentesség helyes és egyszeri alkalmazásának biztosítására vonatkozó szükségesség indokolná.

38 Másodszor, valamely gazdasági szereplő részére nyújtott, de valamely másik gazdasági szereplőnek, például fuvarozási vagy szállítmányozási vállalkozásnak továbbszámlázott, a rakomány be? és kirakodására irányuló szolgáltatásokat illetően nem vitatott, hogy egyrészt valamennyi gazdasági szereplő úgy tekintendő, mint aki a saját nevében jár el. Másrészt azon személyek, amelyek harmadik személy megbízásából egyenlítik ki a szolgáltatásnyújtásokról szóló számlát, úgy tekinthetők, mint amelyek e szolgáltatások teljesítése érdekében járnak közben.

39 Márpedig a 2006/112 irányelv 28. cikke értelmében 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.

40 Ebből következik, hogy amikor valamely gazdasági szereplő részére nyújtott, a rakomány be? és kirakodására irányuló szolgáltatást továbbszámlázzák valamely fuvarozási vagy szállítmányozási vállalkozásnak, meg kell állapítani – kivéve, ha bizonyítható, hogy e vállalkozás nem a saját nevében járt el –, hogy egy új szolgáltatásnyújtás teljesítésére került sor, amelynek eredményeként módosult a korábban nyújtott szolgáltatásnak az e szolgáltatások értékesítési láncában elfoglalt helye.

41 Ugyanakkor önmagában ez a körülmény nem kérdőjelezheti meg a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjában előírt adómentességnek a rakomány be? és kirakodására irányuló szolgáltatásra történő alkalmazását. Amennyiben ugyanis, amint az a jelent ítélet 35. pontjából kitűnik, az e rendelkezés által előírt adómentesség attól függetlenül alkalmazandó az ilyen szolgáltatásokra, hogy a szóban forgó szolgáltatásra az értékesítési lánc mely szakaszában kerül sor, akkor az e láncba történő kiegészítő szolgáltatás közbeiktatása nem érinti az említett adómentesség alkalmazását.

42 Harmadszor a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontjában előírt adómentességnek az érintett rakományok feletti rendelkezésre jogosultaknak nyújtott be? és kirakodásra irányuló szolgáltatásokra történő alkalmazhatóságát illetően, amennyiben – amint az felidézésre került – az adómentesség attól függetlenül alkalmazható a rakomány be? és kirakodására irányuló szolgáltatásokra, hogy a szóban forgó szolgáltatásra az értékesítési lánc mely szakaszában kerül sor, az ilyen szolgáltatások mentesülhetnek az adó alól, feltéve hogy ezen értékesítési lánc részét képezik.

43 Márpedig e tekintetben – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza – a Bíróság a 2006. szeptember 14-ii Elmeke ítélet (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) 24. pontjában már megállapította, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyekben szereplő szolgáltatás értékesítési lánc az említett szolgáltatásnak az érintett hajótulajdonos részére történő nyújtásával zárul le.

44 Mindemellett ezt a megoldást a saját szövegkörnyezetében kell vizsgálni. Ugyanis ezekben az ügyekben a hajók ellátására szolgáló üzemanyagra vonatkozó szállítási szolgáltatásokról volt szó. Mivel az ilyen szolgáltatások a szállított rakományokkal való közvetlen összefüggés nélkül irányultak az érintett hajók szükségleteinek kielégítésére, azok adó költségét e minőségben nem lehetett a rakományok feletti rendelkezésre jogosultakra áthárítani.

45 Viszont a rakomány be? és kirakodására irányuló szolgáltatások esetében, mivel azok

közvetlenül összefüggenek a szállított rakománnyal és ezért azok adókölsége e min?ségben áthárítható az e rakományok feletti rendelkezésre jogosultakra, az említett rendelkezésre jogosultak részére nyújtott ilyen szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, hogy azok továbbra is az említett szolgáltatások értékesítési láncának részét képezik. Ebb?l következik, hogy az ilyen szolgáltatások a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontja alapján mentesülhetnek az adó alól.

46 E körülmények között az els? és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy egyrészt nemcsak az ezen irányelv 148. cikke a) pontjának hatálya tartozó hajó fedélzetére vagy fedélzetér?l való rakomány be?és kirakodása teljesítésére vonatkozó azon szolgáltatások mentesülhetnek az adó alól, amelyekre egy ilyen szolgáltatás forgalomba hozatalának végs? szakaszában kerül sor, hanem azon szolgáltatások is, amelyeket egy korábbi szakaszban teljesítenek, mint például egy alvállalkozó által valamely olyan gazdasági szerepl? részére nyújtott szolgáltatás, aki azt ezután továbbszám lázza egy fuvarozási vagy szállítmányozási vállalkozásnak, másrészt pedig mentesülhetnek az adó alól a rakomány feletti rendelkezésre jogosultnak, például a rakomány export?rének vagy import?rének nyújtott be? és kirakodásra irányuló szolgáltatások is.

A költségekr?l

47 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következ?képpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy hajó be– és kirakodása e rendelkezés értelmében vett olyan szolgáltatásnak min?sül, amely ugyanezen irányelv 148. cikkének a) pontja értelmében tengerjáró hajók rakománya közvetlen szükségleteinek kielégítésére irányul.

2) A 2006/112 irányelv 148. cikkének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy egyrészt nemcsak az ezen irányelv 148. cikke a) pontjának hatálya tartozó hajó fedélzetére vagy fedélzetér?l való rakomány be? és kirakodása teljesítésére vonatkozó olyan szolgáltatások mentesülhetnek az adó alól, amelyekre egy ilyen szolgáltatás forgalomba hozatalának végs? szakaszában kerül sor, hanem azon szolgáltatások is, amelyeket egy korábbi szakaszban teljesítenek, mint például egy alvállalkozó által valamely olyan gazdasági szerepl? részére nyújtott szolgáltatás, aki azt ezután továbbszám lázza egy fuvarozási vagy szállítmányozási vállalkozásnak, másrészt pedig mentesülhetnek az adó alól a rakomány feletti rendelkezésre jogosultnak, például a rakomány export?rének vagy import?rének nyújtott be? és kirakodásra irányuló szolgáltatások is.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: finn