

Ideiglenes változat

GERARD HOGAN

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2019. április 10.(1)

C-291/18. sz. ügy

Grup Servicii Petroliere SA

kontra

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(a Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla, Románia) által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 148. cikk a) és c) pontja – Mentesség – Nyílt tengeri önmelű fűrótorony értékesítése – Hajó – Fogalommeghatározás – A nyílt tengeren történő közlekedéssel kapcsolatos feltétel”

1. A nyílt tengeri „önmelű” fűrótoronyok a „nyílt tengeren közlekedő [...] hajó[knak]” minősülnek-e? A Bíróságnak a Curtea de Apel București (bukaresti fellebbviteli bíróság, Románia) által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján elsődlegesen ezt a kérdést kell megválaszolnia.
2. A jelen kérelmet három nyílt tengeri önmelű fűrótoronynak egyes máltai társaságok részére történő héamentes értékesítése tárgyában a romániai székhelyű Grup Servicii Petroliere SA társaság (a továbbiakban: GSP) és a román adóhatóságok között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő. Ezen összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság azt vizsgálja, hogy az ilyen típusú nyílt tengeri önmelű fűrótoronyokra vonatkozik-e a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 148. cikke a) pontjával összefüggésben értelmezett c) pontjában rögzített mentesség.
3. E rendelkezések következtében a tagállamoknak konkrétan mentesíteniük kell a nyílt tengeren közlekedő és fizető utasokat szállító, illetve kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytató hajókat. Amint azt megjegyeztem, elsődlegesen azt kell megvizsgálni, hogy

ezek a bizonyos fúrótoronyok a mentesség hatálya alá tartoznak?e. E kérdés vizsgálatát megel?z?en azonban rögzíteni kell a nemzetközi közjog, az uniós jog, és a nemzeti jog releváns rendelkezéseit.

I. Jogi háttér

A. A nemzetközi közjog

4. Az Egyesült Nemzetek Montego Bay-ben 1982. december 10-én aláírt Tengerjogi Egyezménye (*United Nations Treaty Series*, 1833., 1834. és 1835. kötet, 3. o.; a továbbiakban: tengerjogi egyezmény) 1994. november 16-án lépett hatályba. Az Egyezményt a Közösség részéről az 1998. március 23-i 98/392/EGK tanácsi rendelettel (HL 1998. L 179., 1. o.) hagyták jóvá.

5. A tengerjogi egyezmény „A parti tenger, a felette lévő légtér, a tengerfenék és az altalaj jogállása” címet viselő 2. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A parti állam szuverenitása szárazföldi területén és belvizein, valamint szigetcsoportból álló állam esetén a szigetek közötti vizeken túl kiterjed a parti tengerként megjelölt szomszédos tengersávra.

(2) Ez a szuverenitás kiterjed a parti tenger feletti légtérre, valamint a partitengerfenékre és altalajra.”

6. Az Egyezménynek „A parti tenger szélessége” címet viselő 3. cikke a következőképpen szól:

„Minden államnak joga van parti tengerének szélességét megállapítani az ezen Egyezménnyel összhangban meghatározott alapvonalaktól mért, 12 tengeri mérföldet meg nem haladó határig.”

7. Az Egyezmény „A kizárólagos gazdasági övezet” címet viselő V. része tartalmazza az 55–75. cikket.

8. „A parti állam jogai, joghatósága és kötelezettségei a kizárólagos gazdasági övezetben” címet viselő 56. cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) A kizárólagos gazdasági övezetben a parti államnak:

a) szuverén jogai vannak a tengerfenék feletti vízréteg, a tengerfenék és az altalaj akár élő, akár élettelen természeti erőforrásainak felkutatása, kiaknázása, megóvása és kezelése céljából, és az övezet gazdasági kiaknázására és felkutatására irányuló egyéb tevékenységek, mint a vízből, áramlatokból és szélből történő energiatermelés tekintetében;

[...]

(2) A parti állam a kizárólagos gazdasági övezetben az ezen egyezményben foglalt jogai gyakorlása és kötelezettségei teljesítése során megfelelően figyelembe veszi más államok jogait és kötelezettségeit, és ezen egyezmény rendelkezéseivel összeegyeztethető módon jár el.

(3) Az e cikkben megállapított, a tengerfenékre és az altalajra vonatkozó jogokat a VI. résszel összhangban kell gyakorolni.”

9. A tengerjogi egyezmény „Más államok jogai és kötelezettségei a kizárólagos gazdasági övezetben” címet visel? 58. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„A kizárólagos gazdasági övezetben minden, akár parti, akár tengerparttal nem rendelkező államot ezen egyezmény vonatkozó szabályainak megfelelően megillet a 87. cikkben említett hajózásnak és átrepülésnek, valamint a tenger alatti kábelek és csővezetékek fektetésének szabadsága és a tengernek az ezen szabadságjogokkal összefüggő más, a nemzetközi jog szerint jogszerű használata, mint a hajók, légi járművek és tenger alatti kábelek és csővezetékek működtetésével kapcsolatos és ezen egyezmény más szabályaival összeegyeztethető használati jogok.”

10. A tengerjogi egyezmény „Kontinentális talapzat” címet visel? VI. része tartalmazza a 76–85. cikket.

11. A 77. cikk „A parti állam jogai a kontinentális talapzat felett” címet viseli és annak (1) bekezdése szerint:

„A parti állam a kontinentális talapzat felett, annak felkutatása és természeti erőforrásainak kiaknázása céljából, szuverén jogokat gyakorol.”

12. A 78. cikk (2) bekezdése „A felette fekvő vizek és a légtér jogállása, valamint más államok jogai és szabadságai” címet viseli. A következőképpen rendelkezik:

„A parti államnak a kontinentális talapzat feletti jogai gyakorlása nem sértheti más államoknak az ezen egyezményben szabályozott hajózási és más jogait, továbbá szabadságait, és nem eredményezhet semmilyen jogosulatlan beavatkozást ezen jogokba és szabadságokba.”

B. Európai jog

1. A hatodik irányelv

13. Az 1991. december 16-ii 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 15. cikke a következőképpen rendelkezett:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű [helyesen: mentességek helyes és egyszerű] alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

4. termékek értékesítése azon vízi járművek ellátása érdekében:

- a) amelyeket a nyílt tengeren fizetett utasok szállítására, kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használnak [helyesen: amelyeket nyílt tengeri hajózásra használnak, és amelyekkel utasokat ellenérték fejében szállítanak, vagy kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytatnak];
- b) amelyeket a tengeren segély- vagy mentőhajóként, vagy part menti halászatra használnak;

ez utóbbi esetben a hajó saját ellátmánya kivételt képez;

[...]

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;

[...]”

14. A hatodik irányelvet hatályon kívül helyezte a héairányelv, amely 2007. január 1-jén lépett hatályba.

2. A héairányelv

15. A héairányelv (3) preambulumbekkezdése a következőképpen rendelkezik:

„Annak biztosítására, hogy a rendelkezések világos és észszerű módon, a jogalkotás minőségének javítására vonatkozó elvvel összhangban kerüljenek bemutatásra, az irányelv szerkezetét és szövegezését át kell dolgozni, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat a meglévő jogszabályban. Az átdolgozási művelet ugyanakkor együtt jár néhány lényegi módosítással, amelyet mindazonáltal el kell végezni. Azokat az eseteket, amelyeket ilyen változtatások érintenek, kimerítően fel kell sorolni az átültetést és a hatálybalépést szabályozó rendelkezésekben.”

16. A héairányelv „Export adómentességek” címet viselő 6. fejezete 146. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) az eladó által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése;

b) nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése, kivéve a kirándulóhajók és turista-repülőgépek, valamint az egyéb, magánhasználatra szánt közlekedési eszközök felszerelésére és ellátására szolgáló termékeket, amennyiben ezeket a megrendelő maga fuvarozta el;

[...]

d) az olyan ingóságokon végzett munkából álló szolgáltatások, amely ingóságokat az ilyen munkának a Közösségben történő elvégzése céljából szereztek be vagy importáltak, és amelyeket a szolgáltatást nyújtó személy vagy a nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő, illetve azok nevében eljáró személy adott fel vagy fuvarozott el a Közösség területén kívülre;

e) szolgáltatásnyújtás – beleértve a fuvarozást és a kiegészítő ügyleteket is, de a 132. és 135. cikk értelmében adómentes szolgáltatások kivételével –, amennyiben az közvetlenül kapcsolódik a 61. cikkben, illetve a 157. cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezések hatálya alá tartozó termékek exportjához vagy importjához.”

17. A héairányelv IX. címe „A nemzetközi áru fuvarozáshoz és személyszállításhoz kapcsolódó

adómentesség” címet visel? 7. fejezetének 148. cikke a következ?képpen szól:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

a) a nyílt tengeren közleked? és fizet? 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 végz? hajók ellátására szolgáló termékek értékesítése, kivéve, ez utóbbiak esetében, a fedélzeti ellátást;

[...]

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

[...]”.

18. Az említett irányelv 156. cikkét „A nemzetközi termékforgalomhoz kapcsolódó ügyletekre vonatkozó adómentességek” címet visel? 10. fejezet tartalmazza. E cikk a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok mentesíthetik az adó alól a következ? ügyleteket:

a) vám elé állított és adott esetben ideiglenes raktározás alatt álló termékek értékesítése;

b) vámszabad területre vagy vámraktárban történ? termékértékesítés;

c) vámraktározási eljárás vagy aktív feldolgozási eljárás alá vonandó termékek értékesítése;

d) a felségvizeken található fúró? vagy kitermel??platformokba történ? beépítésre szánt termékek értékesítése, az említett platformok építése, javítása, karbantartása, átalakítása vagy felszerelése céljából, illetve a fúró? vagy kitermel??platformnak a szárazfölddel való összekötése céljából;

e) a felségvizeken található fúró? vagy kitermel??platformok ellátására szánt termékek értékesítése.

(2) Az (1) bekezdésben említett helyek meghatározásában a hatályos közösségi vámrendelkezéseket kell alkalmazni.”

3. A 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet

19. A 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15?i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.) 38. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A 2006/112/EK irányelv 56. cikkében és 59. cikke els? bekezdésének g) pontjában említett »közlekedési eszköz« magában foglalja a motorizált vagy motor nélküli járm?veket és egyéb, személyeknek vagy áruknak egyik helyr?l a másikra történ? fuvarozására, szállítására tervezett, járm?vek által húzható, vontatható vagy tolható berendezéseket és eszközöket, amelyeket rendes körülmények között fuvarozásra, illetve szállításra terveztek, és arra ténylegesen alkalmasak.

(2) Az (1) bekezdésben említett közlekedési eszközök közé tartoznak különösen a következő járművek:

[...]

d) hajók;

[...]"

C. A nemzeti jog

20. A Legea No 571/2003 privind Codul fiscal-ului (az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény) „A kiviteltre és más hasonló ügyletekre, a Közösségen belüli értékesítésekre, valamint a nemzetközi és Közösségen belüli áruforgalomra és személyszállításra vonatkozó adómentességek” címet viselő 143. cikkének 2008 májusában hatályos változata a következőképpen rendelkezik:

„(1) Adókötelezettség alóli mentességet élvez: [...]

h) a nyílt tengeren közlekedő és nemzetközi viszonylatban utasokat és/vagy árukat szállító, halászati vagy más gazdasági tevékenységet folytató, valamint tengeri mentést és segítségnyújtást biztosító hajók esetében az alábbi ügyletek:

1. a hajók értékesítése, átépítése, javítása, karbantartása, haszonbérbe, lízingbe adása és bérbeadása, valamint az e hajókba beépített vagy üzemeltetésükhöz használt felszerelések – beleértve a halászati felszereléseket – értékesítése, lízingbe adása, bérbeadása, javítása és karbantartása; [...]"

21. Az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvénynek „A nemzetközi áruforgalomhoz kapcsolódó különleges adómentességek” címet viselő 144. cikke szerint:

„(1) Adókötelezettség alóli mentességet élvez:

a) azon termék értékesítése: [...]

7. amely felségvizeken található;

– azért, hogy fűró- vagy termelőberendezésbe beépítsék az ilyen berendezések építése, javítása, karbantartása, átalakítása vagy felszerelése céljából, vagy azért, hogy az ilyen fűró- vagy termelőberendezést a szárazfölddel összekössék,

– a fűró- vagy termelőberendezéseken üzemanyag és ellátás biztosítása céljából”.

22. Az Ordonanța Guvernului No. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (a nyílt tengeri és belvízi közlekedésről szóló 42/1997. sz. kormányrendelet) 23. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A jelen rendelet alkalmazásában hajó:

a) a nyílt tengeren vagy belvizeken közlekedő, bármilyen típusú, motoros vagy nem motorral hajtott hajó, amely a vízfelületen vagy elmerülve közlekedik, és áruk és/vagy utasok szállítására, halászati tevékenység folytatására, tolatásra és vontatásra szolgál;

- b) úszó létesítmények, úgymint kotróhajó, úszó emelő, daru és markoló, motorral vagy anélkül;
- c) a rendszerint nem mozgásra szánt úszó egységek, úgymint úszó dokk, kirakodó, ponton, hangár, fúró vagy más hasonló torony, világítóhajó;
- d) kedvtelési célú kishajó.”

23. Decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (a központi adóbizottság 3/2015. sz. határozata) 1. pontja szerint:

„A 2007. január 1. és 2013. december 31. közötti időszakban: a nyílt tengeren közlekedő és nemzetközi viszonylatban utasokat és/vagy árukat szállító, halászati vagy más nyílt tengeri gazdasági tevékenységet folytató hajók esetében az [...] adójogi törvénykönyv [...] 143. cikke (1) bekezdésének h) pontja szerinti adómentességet akkor kell alkalmazni, ha a hajót ténylegesen és elsődlegesen nyílt tengeri hajózásra használják. Annak megállapításához, hogy a hajót ténylegesen és elsődlegesen tengeri hajózásra használják-e, nem vehetők figyelembe kizárólag olyan objektív szempontok, mint a hajó hossza vagy tonnatartalma, amelyek ugyanakkor felhasználhatók azon hajóknak az adómentességek köréből való kizárására, amelyek semmiféleképpen sem teljesítik az adójogi törvénykönyv 143. cikke (1) bekezdésének h) pontját, vagyis amelyek nem alkalmasak tengeri hajózásra. [...] A »tengeri« hajózásnak a [héairányelv] és az adójogi törvénykönyv 143. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében vett fogalma magában foglal minden olyan tengeri területet, amely kívül esik bármely ország felségvizein, és amely a nemzetközi joggal (az Egyesült Nemzetek Montego Bay-ben 1982. december 10-én aláírt Tengerjogi Egyezménye) összhangban meghatározott alapvonalától számított 12 tengeri mérföldön túl helyezkedik el.”

II. Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

24. 2008 májusában a GSP fúrási tevékenység folytatása céljából néhány máltai vevő részére három olyan nyílt tengeri önműködő fúrótornyot értékesített, amelyet a Fekete-tengerben (pontosabban a kérdést előterjesztő bíróság kérelmében foglalt információ szerint Románia felségvizein) üzemeltetnek. Az önműködő tornyok vagy önműködő egységek olyan mobil platformok, amelyek több mozgatható lábbal felszerelt, úszó hajótestből állnak. A fúróegység és az összes ahhoz kapcsolódó berendezés a kívánt fúrési helyszínre szállítható felhúzott lábakkal, a hajótestet a vízen úsztatva. A fúrótoronynak a fúrési helyszínre történő megérkezését követően a lábakat kihúzzák („leengedik”) a vízbe. A lábak tehát a tengerfenéken rögzítik a tornyot, ezt követően pedig a hajótestet jóval a tengerszint fölé emelik. A torony kihúzott (vagy „megemelt”) pozícióban statikus platformként áll. A hajótest egészen addig nem úszhat újra, amíg a fúrási művelet befejezését követően a lábakat vissza nem húzzák.

25. A Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy a szóban forgó három torony nem önjáró, hanem vontatják azokat. Ez megérősítésre került a tárgyaláson. Habár a Bíróságot a tárgyaláson arról is tájékoztatták, hogy a platform személyzettel rendelkezik, hogy arról naplót vezetnek, és hogy a platform az óceáni áramlatok és a tenger sodrásának kivédése céljából a saját motorjaival manőverezhet, úgy tűnik, hogy a platformot úsztatás esetén is vontatóhajóval szállítják egyik helyszínről a másikra, habár ezt végső soron a kérdést előterjesztő bíróságnak kell ellenőriznie.

26. Ezen értékesítés alkalmával, a GSP a szóban forgó platformok értékesítése tekintetében a héairányelv 148. cikkének c) pontját átültet? nemzeti szabályozásban (az adójogi törvénykönyv 143. cikke (1) bekezdésének h) pontjában) el?írt héamentesség alkalmazásával állított ki számlákat. A GSP az értékesítést követ?en a platformokat személyzet nélküli bérl?ként tovább használta a Fekete?tengeren.

27. A román adóhatóság 2016. május 23?án az adóellen?rzési jelentés elfogadását követ?en héamegállapítási határozatot hozott amiatt, hogy bár a fúrótornyok a nemzeti szabályozás értelmében vett hajóknak tekinthet?k és korlátlanul használhatók a nyílt tengeren, a fúrási tevékenység során nem mozognak, hanem egy helyben állnak: lábaik le vannak engedve és a tengerfenékre támaszkodnak a pontont (lebeg? részt) a tengerszint fölé, nagyjából 60?70 méter magasságba történ? emelése érdekében. Ahhoz, hogy a platformok értékesítése az adójogi törvénykönyv 143. cikke (1) bekezdésének h) pontjában el?írt mentesség hatálya alá tartozzon, bizonyítani kell, hogy a szóban forgó hajó ténylegesen és els?dlegesen nyílt tengeren hajózik. A román adóhatóság úgy tekintette azonban, hogy a bizonyítékok alapján a platformok használata egy helyben, fúrási tevékenység végzése céljából történik, nem pedig hajózáskor, amely a fúráshoz viszonyítva csak másodlagos tevékenység.

28. A GSP panaszt nyújtott be e határozattal szemben, amelyet a román nemzeti adóhatóság a 2016. november 24?i határozatában elutasított.

29. A felperes keresetet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz az adómegállapítási határozat, az adóellen?rzésre vonatkozó jelentés és a fellebbezés tárgyában hozott határozat ellen.

III. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság el?tti eljárás

30. A kérdést el?terjeszt? bíróság álláspontja szerint el?ször is azt kell tisztázni, hogy a héairányelv 148. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett c) pontjában rögzített mentesség vonatkozik?e a nyílt tengeri önemel? fúrótornyok értékesítésére, vagyis hogy az ilyen platformok az említett rendelkezésben meghatározott „hajó” fogalmába tartoznak?e. Másodszor, a kérdést el?terjeszt? bíróság – abban az esetben, ha az el?z? kérdésre igenl? választ kell adni – arra kíván választ kapni, hogy a héairányelv 148. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett c) pontjában el?írt mentességnek feltételét képezi?e az, hogy a nyílt tengeri hajózási tevékenységnek els?dlegesnek kell lennie a fúrási tevékenységhez képest.

31. Ilyen körülmények között a Curtea de Apel Bucure?ti (bukaresti ítéltábla) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell?e értelmezni a [héairányelv] 148. cikke c) pontjának az a) pontjával összefüggésben értelmezett rendelkezését, hogy bizonyos körülmények között a hozzáadottértékadó?mentességet a nyílt tengeri önemel? fúrótorony értékesítésére is alkalmazni kell, vagyis hogy a nyílt tengeri önemel? fúrótorony az említett uniós jogi rendelkezés értelmében a »hajó« fogalmába tartozik?e, mivel az irányelv 7. fejezetének címe alapján e rendelkezés szabályozza a »nemzetközi áru fuvarozáshoz és személyszállításhoz kapcsolódó adómentességet«?

2) Az el?z? kérdésre adott igenl? válasz esetén az következik?e a [héairányelv] 148. cikke c) pontjának az a) pontjával összefüggésben értelmezett rendelkezésének értelmezéséb?l, hogy a hozzáadottértékadó?mentesség alkalmazásának alapvet? feltétele az a tény, hogy a nyílt tengerre kihajózó nyílt tengeri önemel? fúrótoronynak használata (mint kereskedelmi/ipari tevékenység)

során ténylegesen ott kell maradnia mozgásban, úszva egyik tengeri pontból a másik tengeri pontba haladva, a mélytengeri fúrási tevékenységből eredő álló, mozdulatlan helyzetben való tartózkodásánál hosszabb időszakra, vagyis a hajózási tevékenységnek ténylegesen el kell dőlnie a fúrási tevékenységhez képest?”

32. Írásbeli észrevételeket a Grup Servicii Petroliere, a belga, az olasz és a román kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be. Ezenfelül a Grup Servicii Petroliere, a román kormány és az Európai Bizottság a 2019. február 28-án tartott tárgyaláson szóbeli észrevételeket is elterjesztett.

IV. Elemzés

A. Előzetes észrevétel

33. Először is megjegyezhet, hogy a héairányelv (3) preambulumbekzdése értelmében az irányelv elfogadása f szabály szerint – az irányelv átültetésére és hatálybalépésére irányadó rendelkezésekben kimerítő jelleggel felsorolt néhány lényeges módosítás kivételével – lényegesen nem változtatta meg a közös hozzáadottértékadó rendszer meglévő szabályozását. Ennek megfelelően lényegében úgy tekinthető, hogy az irányelv jellegét illetően megerősítő jogalkotási intézkedés.

34. Mivel a héairányelv átültetésére és hatálybalépésére irányadó, az irányelv 411–414. cikkében rögzített rendelkezések egyike sem utal a 148. cikk a) vagy c) pontjára, úgy kell tekinteni, hogy ez utóbbi rendelkezések a hatodik irányelv 15. cikkének hasonlóan megfogalmazott 4. pontjával azonos jelentéssel bírnak.(2) Ebből tehát az következik, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 4. pontjához kapcsolódó, meglévő ítélkezési gyakorlatot figyelembe kell venni a héairányelv 148. cikke a) és c) pontjának értelmezéséhez.(3)

35. A Bíróság a hatodik irányelv 15. cikkének 4. pontját illetően megállapította, hogy az e rendelkezés hatálya alá tartozó ügyletek azért adómentesek, mert a „kiviteli ügyletekkel esnek azonos megítélés alá”.(4) Másképpen megfogalmazva, a szóban forgó ügyleteket úgy kell kezelni, mintha azokat az Unió területén kívül teljesítették volna.(5)

36. A Bíróság a 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítéletében (C-526/13, EU:C:2015:536, 26. pont) megerősítette, hogy a 148. cikk a) és c) pontjának hatálya alá tartozó ügylet azért adómentes, mert a kivitellel esik egy tekintet alá.

37. Az elterjesztett két kérdés tehát e célkitűzés tükrében vizsgálható meg.

B. A két kérdésről

38. A kérdést elterjesztő bíróság az általa feltett két kérdéssel lényegében arra kíván választ kapni, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 148. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett c) pontját, hogy az első rendelkezésben rögzített mentesség alkalmazandó a nyílt tengeri önmelő fűrotornyokra.

39. Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 148. cikkének c) pontja alapján a hajók 148. cikk a) pontjában említett értékesítése héamentes. Ennélfogva, annak meghatározásához, hogy a nyílt tengeri önemelő fűrótoronyok az említett mentesség hatálya alá tartoznak-e, először is azt kell meghatározni, hogy hogyan kell értelmezni a 148. cikk c) pontjában használt „hajó” kifejezést, másodsor pedig azt, hogy a hajónak milyen jellemzőkkel kell rendelkeznie ahhoz, hogy a héairányelv 148. cikke a) pontjának hatálya alá tartozzon, tehát értékesítése mentesülhessen az adó alól.

1. A „hajó” és a „hajózás” kifejezések általános jelentése

40. Természetesen a hajó fogalmának jelentése nagyban függ a szóban forgó rendelkezés sajátos összefüggéseitől.

41. Igaz, hogy a nemzetközi jogban az 1978. évi jegyzőkönyvvel módosított, a hajókról történő szennyezés megelőzéséről Londonban, 1973-ban aláírt nemzetközi egyezményben (MARPOL) szereplő meghatározás szerint hajó „bármilyen típusú olyan úszó létesítményt jelent, amely a tengeri környezetben üzemel, beleértve a hordszárnas hajókat, légpárnás járműveket, tengeralattjárókat, úszó munkagépeket és a tengerfenékhez rögzített vagy úszó platformokat.”(6) Mindazonáltal mivel ezen egyezmény a tengeri szennyeződések megelőzésére irányul, természetes, hogy igen távol határozta meg a hajók fogalmát. E célkitűzés alapján lényegében nincs jelentősége annak, hogy a szennyeződések fűrótoronyot tartó platformról vagy hajóhoz, illetve csónakhoz hasonló, hagyományos tengeri járműről eredt-e. A MARPOL egyezmény lényegében ezért foglalja a „hajó” fogalmába az ilyen típusú álló és úszó platformokat.

42. Bizonyos mértékben azonban jelentőséggel bír az, hogy a héairányelv szóban forgó 148. cikke a) és c) pontjának szövege milyen összefüggések között helyezkedik el. Végül soron az adómentesség nem pusztán a „hajókra”, hanem a „nyílt tengeren közlekedő hajókra” vonatkozik. E tekintetben az irányelv egyes tagállamok törvénytervezésében szereplő tengerjogi szabályozás jelentős elemeinek megfogalmazásával egyező megfogalmazást alkalmaz.(7) Mindazonáltal a „[...] nyílt tengeren közlekedő [...]” fordulat a „hajó” kifejezés jelentésének fontos, és álláspontom szerint meghatározó feltételhez kötését képezi.

43. A hétköznapi nyelvben a „hajó” kifejezés olyan vízi járművet jelöl, amely alkalmas valamely tevékenységnek a vízen történő végzésére, többek között személyek vagy áruk szállítására, tekintet nélkül arra, hogy e tevékenység díjazás fejében történik-e vagy pusztán kedvtelési célt szolgál.(8) Ennélfogva kétségtelen, hogy a szóban forgó torony ilyen értelemben vett „hajóként” lenne jellemezhető, mivel a vízen se személyeket, se árukat nem szállít: jellegét tekintve inkább egy olyan nagyszabású, ember alkotta gépszerkezetről van szó, amelyet fűrés céljából a tengerfenéken helyeztek el. Habár igaz, hogy – ahogyan arról a Bíróságot a tárgyaláson tájékoztatták – a toronynak személyzete van, és hogy arról naplót vezetnek, megjegyezhető, hogy az önemelő fűrótorony láthatólag a vitorlás hajók számos általános jellemzőjével, például orrkével, horgonyokkal vagy kormányval nem rendelkezik, bár végül soron a nemzeti bíróság feladata, hogy ezt minden esetben ellenőrizze. A szóban forgó toronyok láthatólag hagyományos kormánymechanizmussal sem rendelkeznek: például úgy történik, hogy nincs kormányház, azonban megismétlem, hogy ezeket a részleteket a nemzeti bíróság feladata ellenőrizni. Emellett – ahogyan arról a Bíróságot a tárgyaláson tájékoztatták – a jelen ügy tárgyát képező toronyok jellegüket illetően olyan platformok, amelyek nem önjárók.

44. Még ha tévedek is ebben a kérdésben, és az „önemel?” fűrótoronyok helyesen „hajónak” tekinthetők, az, hogy az ilyen torony (saját álláspontommal ellentétben) egyszer?en „hajónak” min?sülhet, nem jelenti azt, hogy a héairányelv 148. cikkének a) pontja szerint „nyílt tengeren közlekedik”.

45. Igaz, hogy a 148. cikk a) pontjának egyes nyelvi változatai nem fejezik ki a hajózáshoz történ? használattal kapcsolatos követelményt. Például a német változat pusztán azt rögzíti, hogy a hajót a nyílt tengeren kell használni.(9) Mivel azonban a 148. cikk célja, hogy a hajóknak a héairányelv területi hatálya alá tartozó, azonban a szóban forgó területen kívüli gazdasági tevékenységet szolgáló értékesítéseit adómentessé tegye, a szóban forgó rendelkezés a hajókra hallgatólagosan, ám szükségszer?en akkor alkalmazható, ha a hajóval legalábbis az uniós felségvizek elhagyása érdekében közlekednek.

46. Ebb?l tehát az következik, hogy még ha az önemel? fűrótorony „hajónak” is min?sül, ahhoz, hogy a 148. cikk a) pontjában szerepl? meghatározásba tartozzon, azt mindazonáltal nyílt tengeren hajózásra kell használni. A hajózás lényegében a tengeri hajózás m?vészete. Ebb?l az következik, hogy a hajó kormányosa meg tudja határozni a hajó helyzetét és a hajó jöv?beni útját meg tudja tervezni.

47. Ami a „nyílt tenger” kifejezést illeti, a tengerjogi egyezmény 86. cikkéb?l egyértelm?en kiderül, hogy a nemzetközi jog szerint a nyílt tenger „a tenger minden rész[e], amely nem tartozik valamely állam kizárólagos gazdasági övezetéhez, parti tengeréhez vagy belvizeihez, illetve egy szigetcsoporthoz állam szigetcsoporthoz”.

48. Ennek megfelel?en a 148. cikk a) és c) pontjának összefüggései szükségszer?en azt feltételezik, hogy a szóban forgó hajónak legalábbis a parttól távolra irányíthatónak kell lennie. Ebb?l viszont az következik, hogy a hajó irányát a kormányos is meghatározhatja, és hogy ennek megfelel?en a hajónak önjárhatónak kell lennie. A szóban forgó fűrótoronyok hajózási tulajdonságaitól függetlenül, tökéletesen világos, hogy ezeket a fűrótoronyokat amiatt nem használják nyílt tengeren való közlekedésre, mert nem önjárók.

49. Természetesen igaz, hogy a szóban forgó toronyokat úgy tervezték, hogy ellenálljanak a zord id?járás viszonyoknak, és – ahogyan azt a tárgyaláson meger?sítették – ezek a toronyok nyílt tengeren szállíthatók és toronyként a nyílt tengeren szabályosan m?ködtethetők. Ez azonban nem felel meg annak az állításnak, hogy a szóban forgó fűrótoronyok „nyílt tengeren közlekednek”. Álláspontom szerint az ett?l eltér? következtetés a szöveg torzítását valósítaná meg, és azt a hajós közösség jogosan fogadhatná némi szkepticizmussal. Álláspontom szerint a szóban forgó torony reálisan nem tekinthet? „tengerjáró hajónak”.

50. Ezenfelül az is megjegyezhet?, hogy a héairányelv hatálya alóli minden kivételt szigorúan kell értelmezni,(10) és nem nyert egyértelm?en megállapítást az, hogy az ilyen „önemel?” fűrótoronyok a 148. cikk c) pontjában rögzített mentesség hatálya alá tartoznának.

51. Ezen okokból kifolyólag a 148. cikk c) pontjában rögzített mentesség az ilyen típusú fűrótoronyokra nem vonatkozik.

2. Alternatív megközelítés

52. Még ha azonban félre is tesszük a „hajó” és a „hajózás” általánosan elfogadott jelentését, álláspontom szerint a jelen ügyben szereplő hűz hasonló körülmények között ezektől eltérően is pontosan ugyanerre a következtetésre lehet jutni, azaz hogy nem alkalmazható a hűairányelv 148. cikkének c) pontjában elűrt mentesség.

53. Igaz, hogy kizárólag a 148. cikk a) és c) pontja által követett célkitűzés, vagyis annak figyelembevétele esetén, hogy egyes ügyleteket azért kell mentesíteni az adó alól, mert azok a „kiviteli ügyletekkel egy tekintet alá esnek”, vagy – pontosabban – amiatt, hogy az Unió területén kívül felhasználni kívánt termékértékesítésekhez, illetve szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódnak, el kell ismerni, hogy az említett célkitűzésből az következik, hogy a „hajó” kifejezés alatt az uniós felségvizeken kívülre – szükségsszerűen önerejükől – szállítható vízi járműveket kell érteni.(11) Ebből a szempontból a „hajózás” kifejezést úgy kell érteni, hogy az arra a mozgásra vonatkozik, amelyet a hajónak ahhoz kell végeznie, hogy a tevékenységének a hűaszabályozás hatályán kívül történő folytatása érdekében elhagyja az uniós felségvizeket.

54. Emlékeztetni kell arra is, hogy a hűairányelv 148. cikkének a) pontja a hajók értékesítésének adómentességéhez megköveteli, hogy a hajózáshoz történő használatól eltérő két másik feltétel is teljesüljön. Először is, a hajó használatának az említett irányelv 148. cikkének a) pontjában említett egyik tevékenységre kell irányulnia. Másodszor, amint azt a Bíróság a hatodik irányelvvel(12) és a hűairányelvvel(13) összefüggésben is megállapította, az említett mentesség a fizető utasokat szállító és a kereskedelmi vagy ipari tevékenységet folytató hajók esetében sem alkalmazható, *hacsak* e tevékenységeket nem a nyílt tengeren folytatják.

55. A kérdést előterjesztő bíróság – azzal kapcsolatban, hogy a hajóknak milyen tevékenységet kell végezniük ahhoz, hogy értékesítésük adómentességet élvezzen – az első kérdésében kiemelte, hogy a hűairányelv 148. cikkének „A nemzetközi árufuvarozáshoz és személyszállításához kapcsolódó adómentesség” címet viselő 7. fejezetben található.

56. Mivel azonban egy adott kifejezés címét az abban rögzített rendelkezések fő alkotóelemeire tekintettel választják ki, nem szükségsszerű, hogy az adott fejezetben szereplő rendelkezés hatálya az adott fejezet címében említett tárgyra korlátozódjon.(14) A 148. cikk a) pontja esetében magából a rendelkezésből az következik, hogy a hatálya alá tartozó tevékenységek nem pusztán szállításra korlátozódnak, hanem magukban foglalnak minden kereskedelmi, halászati, illetve ipari tevékenységet is.(15)

57. Természetesen nem férhet kétség ahhoz, hogy a nyílt tengeri fűrás fűrótoronnyal történő végzése a 148. cikk a) pontjában említett tevékenységek egyike, mivel az ipari tevékenységek a fűrást is magukban foglalják.

58. A román kormány és a Bizottság a nyílt tengerre vonatkozó feltétellel kapcsolatban előadja, hogy ebből a feltételből az következik, hogy a hajót nyílt tengeren kell használni, ezzel szemben a belga és az olasz kormány azzal érvel, hogy a hajóknak – a nyílt tengeren eltöltött időre tekintet nélkül – pusztán alkalmasaknak kell lenniük a nyílt tengeren való hajózásra. Álláspontjuk szerint azonban az olyan hajók, amelyek tevékenységüket a tagállamok egyikének felségvizein végzik, akkor is részesülhetnek a 148. cikk c) pontja szerinti mentességben, ha azokat a nyílt tengeren nem használják, feltéve hogy azok a nyílt tengerre kivehetők.

59. Amint azonban arra már rámutattam, a 148. cikk a) és c) pontjának hatálya alá tartozó ügyletek azért adómentesek, mert uniós területen beszerzett olyan termékekhez vagy ott igénybe vett olyan szolgáltatásokhoz kapcsolódnak, amelyeket várhatóan e területen kívül fognak felhasználni. Másképpen megfogalmazva, ez azt jelenti, hogy a szóban forgó hajónak az uniós felségvizeken található helyről az uniós felségvizeken kívül eső olyan helyre kell mennie, amely a

szóban forgó tevékenységek végzésének a helyszíne. Pontosan emiatt vélem úgy, hogy – a belga és az olasz kormány érveivel ellentétben – nem elegendő, ha a hajó alkalmas a nyílt tengeren való használatra. Álláspontom szerint a hajónak elsődlegesen és ténylegesen valamely nyílt tengeren kell tevékenységet végeznie.

3. A nyílt tenger héairányelv 148. cikkének a) pontjában szereplő fogalma

60. Végezetül meg kell vizsgálni, hogy mit jelent a „nyílt tenger” héairányelv 148. cikkének a) pontjában szereplő fogalma.

61. Mivel az említett cikk célja a kiviteli ügyletekkel egy tekintet alá eső ügyletek adó alóli mentesítése, úgy vélem, hogy a nyílt tenger fogalmát úgy kell érteni, hogy az a héairányelv területi hatályán kívül eső vizet jelenti.

62. Az irányelv területi hatályát az 5. cikk határozza meg. E rendelkezés értelmében a héairányelv azokra az ügyletekre alkalmazandó, amelyeket a Közösség valamennyi tagállama területének azon részén teljesítik, „amelyre az Európai Közösséget létrehozó szerződést, amelyet azóta felváltott az Európai Unió működéséről szóló szerződés, [EUSZ 52. cikk, valamint EUMSZ 349. és EUMSZ 355. cikk] értelmében alkalmazni kell, az ezen irányelv 6. cikkében meghatározott terület vagy területek kivételével”.

63. Mivel a Szerződés a terület fogalmát nem határozza meg, azt a nemzetközi közjog elveivel összhangban kell meghatározni.

64. E tekintetben a román kormány és a Bizottság a tárgyaláson azzal érvelt, hogy a 148. cikk a) pontjában elírt mentességet már tartalmazó hatodik héairányelv elfogadásakor kizárólag a parti tengerről és a csatlakozó övezetről szóló, Genfben 1958. április 29-én aláírt egyezmény (*United Nations Treaty Series*, 516. kötet, 205. o.) volt hatályban, és hogy ezért a „terület” és a „nyílt tenger” fogalmát ezen egyezmény alapján kell értelmezni.

65. Mindazonáltal emlékeztetni kell arra, hogy az Európai Unió által kötött nemzetközi megállapodásoknak a másodlagos jogi aktusokhoz képest élvezett elsőbbsége azt jelenti, hogy ezeket a jogi aktusokat e megállapodások hatálybalépésének napjától kezdve az adott megállapodással összhangban kell értelmezni.(16) Következésképpen, mivel a 98/392 határozat 1998. július 13-án lépett hatályba, vagyis azt megelőzően, hogy a jelen ügy tárgyát képező tornyokat beszerelték, a tagállamok területét a tengerjogi egyezmény alapján kellett megállapítani.(17)

66. A tengerjogi egyezmény 2. cikke értelmében a szuverenitás kiterjed a parti tengerre, valamint a partitengerfenékre és altalajra.

67. Az egyezmény 3. cikkével összhangban minden államnak joga van parti tengerének szélességét megállapítani az ezen egyezménnyel összhangban meghatározott alapvonalaktól mért, 12 tengeri mérföldet meg nem haladó határig.

68. A tengerjogi egyezmény elírja, hogy e határ felett az egyes partmenti államok szuverenitása kiterjed a kizárólagos gazdasági övezetre és a kontinentális talapzatra. Ez azonban a tengerjogi egyezmény 56. és 77. cikkében rögzített tevékenységekre korlátozódik.

69. Ennek megfelelően a Bíróság a 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítéletében (C-111/05, EU:C:2007:195, 59. és 60. pont) megállapította, hogy „a parti állam csak funkcionális szuverenitással rendelkezik a kizárólagos gazdasági övezet, valamint a kontinentális talapzat felett, amely így a tengerjogi egyezmény 56. és 77. cikkében említett kutatásra és kiaknázására

korlátozódik”.

70. Mivel az Aktiebolaget NN ügy tárgyát képez? tevékenység tenger alatti kábel értékesítése és elhelyezése volt, amely nem szerepelt a tengerjogi egyezmény 56. és 77. cikkében, a Bíróság megállapította, hogy e tevékenység nem tartozik a parti tagállam szuverenitása alá, ezért nem lehet úgy tekinteni, hogy az a közös hozzáadottértékadórendszer területi hatálya alá esik.(18)

71. Habár a jelen ügyben a fúrótornyok a tengerjogi egyezmény 58. cikkének (1) bekezdése, 78. cikke és 87. cikke szerint szabadon hajózhatnak, ez nem változtat azon, hogy az általuk végzett tevékenység a tenger altalaja természetes forrásainak kutatása és kiaknázása. Ez ugyanakkor egyike azoknak a tevékenységeknek, amelyekre a tengerjogi egyezmény 56. és 77. cikke értelmében kiterjed a parti állam szuverenitása.

72. Az Aktiebolaget NN ítélet tárgyát képez? tevékenységgel ellentétben viszont abban az esetben, ha valamely vízi járm? valamely tagállam kizárólagos gazdasági övezetében vagy kontinentális talapzatán végez fúrási tevékenységet, e tevékenységek végzése a héairányelv területi hatálya alá tartozik. Következésképpen valamely torony értékesítése a 148. cikk a) pontjával összefüggésben értelmezett c) pontja alapján akkor mentesülhet az adó alól, ha tevékenységét nem valamely uniós tagállam parti tengerében vagy kizárólagos gazdasági övezetében, illetve kontinentális talapzatán végzi.

73. A kérdést el?terjeszt? bíróság az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmében rámutatott arra, hogy az alapügy tárgyát képez? tornyok a megvásárlásuk időpontjában romániai partmenti vizeken, a Fekete?tengerben végeztek fúrási tevékenységet, és hogy ezeket a tevékenységeket a megvásárlásukat követ?en is folytatták.

74. Ahogyan azzal a tárgyaláson minden fél egyetértett, a Fekete?tenger egésze a tenger több part menti államának egy vagy több kizárólagos gazdasági övezetébe tartozik. Ennek megfelelően a Fekete?tenger egyetlen része sem tekinthet? a héairányelv 148. cikkének c) pontja értelmében vett nyílt tenger részének.(19) Ebb?l tehát az következik, hogy (az álláspontommal ellentétben) e tornyok értékesítése – még ha azokat olyan „hajóknak” is lehetne tekinteni, amelyek a „nyílt tengeren közlekednek”, arra tekintettel, hogy tevékenységüket közvetlenül az értékesítésüket követ?en hol végezték – nem tartozhat a 148. cikk c) pontjának hatálya alá.

75. A Grup Servicii Petroliere érvével ellentétben e következtetésnek nem mond ellent az, hogy a szóban forgó tornyokat a jövőben áthelyezhetik a Földközi?tengerre vagy az Északi?tengerre, és az a jelen ügyben az egyenl? bánásmódnak megfelelő? értelemben vett adósemlegesség elvével sem ellentétes.(20)

76. F?szabály szerint ugyanis az alkalmazandó héaszabályok meghatározása céljából figyelembe veendő felhasználás az, amelyre a szóban forgó termékek megvásárlását, illetve a szóban forgó szolgáltatások igénybevételét követ?en sor kerül, nem pedig az, amely a jövőben hipotetikusán bekövetkezhet.(21)

77. Ezenfelül emlékeztetni kell arra, hogy az adósemlegesség elve – amelynek értelmében az egymással verseng?, hasonló termékek vagy szolgáltatások héaszempontból eltér?en nem kezelhet?k(22) – kizárólag nemzeti rendelkezésekkel szemben hozható fel.(23)

78. Igaz, hogy egy bizonyos ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elve az egyenl? bánásmód elvének a héa területén történ? alkalmazása,(24) amib?l az következik, hogy a hasonló helyzetek kizárólag akkor kezelhet?k eltér? módon, ha ezen eltérés objektíve indokolt.(25) A Bíróság ugyanakkor következetesen megállapította, hogy a helyzetek hasonlóságát a szóban forgó rendelkezések tárgya és e rendelkezések célja alapján, a szóban forgó terület elveinek és

céljainak figyelembevételével kell meghatározni.(26)

79. Mivel a héairányelv 148. cikkének c) pontja értelmében egyes ügyletek azért adómentesek, mert a „kiviteli ügyletekkel esnek egy tekintet alá”, az említett célkitűzésre tekintettel kizárólag az olyan hajók tekinthetők hasonló helyzetben lévő hajóknak, amelyeket azzal a szándékkal adtak át az Unió területén, hogy azok a kiinduló helyzetükbe való visszatérésüket megelőzően a tevékenységüket az Unió területén kívül végezzék. Ennélfogva, a jogalkotó a platformokat – attól függően, hogy azok tevékenységüket nyílt tengeren folytatják-e – anélkül kezelheti eltérő módon, hogy ezzel megsértené az egyenlő bánásmód elvét.(27)

80. Ehhez hasonlóan úgy vélem, hogy a megoldásom a héairányelv 156. cikke d) pontjában foglalt rendelkezésekre tekintettel nem sérti az egyenlő bánásmód elvét. Úgy hiszem ugyanis, hogy ez a rendelkezés – többek között az adósemlegesség elvére is tekintettel – a jelen ügyben nem releváns. Habár a 156. cikk d) pontja szerint a felségvizeken található fűró vagy kitermelőplatformokba történő beépítésre szánt termékek értékesítése, az említett platformok építése, javítása, karbantartása, átalakítása vagy felszerelése céljából, illetve a fűró vagy kitermelőplatformnak a szárazfölddel való összekötése céljából mentesíthető a hía alól, e cikk szövege a hatálya alá tartozó ügyletek között nem említi a fűrótoronyok továbbértékesítését.

V. Véggövetkeztetés

81. A fenti megfontolás alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Curtea de Apel București (bukaresti ítéltábla, Románia) által előterjesztett kérdéseket akként válaszolja meg, hogy a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 26-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 148. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett c) pontját úgy kell értelmezni, hogy a 148. cikk c) pontjában rögzített mentesség nem alkalmazandó az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló, nyílt tengeri önművelő fűrótoronyokra.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 Lásd analógia útján: 2016. június 16-i KreissparkasseWiedenbrück ítélet, C-186/15, EU:C:2016:452, 40. pont.

3 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet, C-526/13, EU:C:2015:536, 25. pont.

4 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet, C-185/89, EU:C:1990:262, 21. pont; 2006. szeptember 14-i Elmeka ítélet, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 21. pont.

5 E rendelkezés a versenyképesség ösztönzésére irányuló intézkedésnek minősül. Mivel ugyanis a hivatkozott hajóval végzett tevékenységeket a közös hozzáadottértékadórendszer területi hatályán, azaz az uniós felségvizeken kívül végzik, könnyen előfordulhat, hogy a szóban forgó tevékenységek végzéséhez szükséges termékeket és szolgáltatásokat, köztük a hajókat nem uniós gazdasági szereplők értékesítik. Ezenfelül a 148. cikk a) pontja alkalmazásának mellőzése arra készítheti az uniós eladókat, hogy a hía mentesség megszerzése érdekében a hajók üzemanyagának és ellátásának biztosítása céljából használt termékek értékesítésével megvárják, amíg a hajók elhagyják az uniós felségvizeket.

6 Kiemelés tőlem.

7 Jelesül például az egyesült királysági Merchant Shipping Act, 1894 (a kereskedelmi hajózásról szóló 1894. évi törvény) 742. §a; az e §ban foglalt meghatározás szerint „hajó” „bármely hajó vagy csónak, illetve hajózás céljára használt más vízi jármű”.

8 Vagy a Supreme Court of Ireland (legfelsőbb bíróság, Írország) The Von Rocks ítéletben

[1998] 3 *Irish Reports* 41, használt megfogalmazásával élve arról az élvezetről van szó, amelynek forrása sokak számára az, hogy „csónakokon tesznek-vesznek”. Az idézet forrása viszont K. Grahame *The Wind in the Willows* c. műve.

9 A német nyelvű kifejezés úgy szól, hogy a hajót „auf hoher See [...] eingesetzt sind”.

10 Lásd például: 2007. október 18-ai Navicon ítélet, C-97/06, EU:C:2007:609, 21. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

11 Ennek a következtetésnek nem mond ellent a 282/2011 végrehajtási rendelet 38. cikke. Habár e rendelet a hajót beilleszti a „közlekedési eszközök” – vagyis személyeknek vagy áruknak egyik helyről a másikra történő fuvarozására, szállítására tervezett eszközök – fogalmába, a szóban forgó rendelkezés szövegéből az következik, hogy az említett meghatározás alkalmazási köre a héairányelv 56. cikkében és 59. cikke első bekezdésének g) pontjában hivatkozott „közlekedési eszközökre” korlátozódik.

12 Lásd: 2006. szeptember 14-ai Elmeka ítélet, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 14. pont. Az ezen ítéletben rögzített okokon felül ki kívánom emelni, hogy a héairányelv 148. cikke a) pontjának olyan értelmezése, amely szerint az kizárólag a fizető utasokat szállító hajókra vonatkozik, azt eredményezné, hogy a szóban forgó feltétel értelmét vesztené, mivel az utasok szállítása egyben az e cikkben adómentessé tett kereskedelmi tevékenységnek is minősül.

13 2013. március 21-ai Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-197/12, nem tették közzé, EU:C:2013:202, 22. pont.

14 Az olyan rendelkezéssel kapcsolatban, amelynek hatálya meghaladja annak a rendeletnek a hatályát, amelyben az adott rendelkezés található, analógia útján lásd: 2018. június 13-ai Deutscher Naturschutzring ítélet, C-683/16, EU:C:2018:433, 43. és azt követő pontok.

15 Ismételten emlékeztetni kell arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint a 148. cikk hatálya alá tartozó ügyletek azért adómentesek, mert a „kiviteli ügyletekkel egy tekintet alá esnek”. Mivel a hajónak a területen kívülre kell hajóznia ahhoz, hogy az említett rendelkezés vonatkozzon rá, úgy hiszem, e helyváltoztatás magyarázatot adhat arra, hogy a szóban forgó rendelkezést miért „A nemzetközi áru fuvarozáshoz és személyszállításhoz kapcsolódó adómentesség” címet viselő 7. fejezetben helyezték el.

16 Lásd például: 2013. április 11-ai HK Danmark ítélet, C-335/11 and C-337/11, EU:C:2013:222, 28–30. pont.

17 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a tengerjogi egyezményének jóváhagyásáról szóló 98/392/EK határozat nem említi meg a hatálybalépés időpontját. Mindazonáltal az EMSZ 297. cikkel összhangban az olyan jogalkotási aktusok, amelyek nem jelölik meg a hatálybalépésük napját, a kihirdetésüket követő huszadik napon lépnek hatályba. Mivel a 98/392/EK határozatot 1998. június 23-án tették közzé, úgy tekintendő, hogy 1998. július 13-án lépett hatályba.

18 A Bíróság kiemelte, hogy e megállapítást megerősíti az Egyezmény 58. cikkének (1) bekezdése és 79. cikkének (1) bekezdése, amely rendelkezések biztosítják bármely állam arra vonatkozó jogát, hogy ezen övezetekben bizonyos feltételek mellett tenger alatti kábeleket helyezzen el.

19 Úgy tűnik, hogy az alapügyben felmerülő kérdés lényegében abból ered, hogy Románia a vétel időpontjában nem ültette át helyesen a 148. cikk c) pontját. Az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény 143. cikke (1) bekezdésének h) pontja ugyanis az adómentesség

feltételeként nem írta el? azt, hogy a hajó tevékenységét fizet? utasok nyílt tengeri szállításának vagy nyílt tengeren végzett kereskedelmi, ipari, illetve halászati tevékenységnek kell képeznie. E feltételt láthatólag csak a 3/2015. sz. határozat elfogadását követ?en vezették be a nemzeti szabályozásba.

20 Az adósemlegesség fogalmát a héa területén két különböz? értelemben használják. Egyrészt?, ezt az elvet a hatodik irányelvben el?írt levonási mechanizmussal követett célkit?zés jellemzésére használják; e célkit?zés jelesül a vállalkozó teljes kör? mentesítése a valamennyi héaköteles gazdasági tevékenysége után fizetend? vagy megfizetett héa alól. Másrészt?, e fogalmat az egyenl? bánásmódhoz hasonló értelemben használják. E tekintetben lásd: 2012. november 15?i Zimmermann ítélet, C?174/11, EU:C:2012:716, 48. pont.

21 Lásd e tekintetben: 2018. július 25?i Gmina Ryjewo ítélet, C?140/17, EU:C:2018:595, 34. pont. Mivel a tornyok tárgyi eszközök, azok felhasználásának változására a héairányelv 187. cikke vonatkozik.

22 Lásd e tekintetben: 2003. május 8?i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C?384/01, EU:C:2003:264, 25. pont. Mivel az uniós jogalkotó az adójogi intézkedések elfogadása terén széles mérlegelési mozgástérrel rendelkezik, az egymással verseng? különböz? termékeket, illetve szolgáltatásokat eltér?en kezelheti, ha azok az e rendelkezések által követett cél alapján megkülönböztet? jelleggel rendelkeznek.

23 2009. október 29?i NCC Construction Danmark ítélet, C?174/08, EU:C:2009:669, 41–43. pont.

24 Egyes ítéletek szerint a semlegesség elve az egyenl? bánásmódnak a héa területén való „alkalmazása” (2012. december 19?i Grattan ítélet, C?310/11, EU:C:2012:822, 28. pont; 2013. november 28?i MDDP?ítélet, C?319/12, EU:C:2013:778, 38. pont), míg néhány másik ítélet szerint az az egyenl? bánásmód olyan megnyilvánulása (2012. december 19?i Orfey Bulgaria ítélet, C?549/11, EU:C:2012:832, 33. pont; 2013. március 7?i Efir ítélet, C?19/12, nem tették közzé, EU:C:2013:148, 28. pont), amely nem azonos az egyenl? bánásmóddal (2013. április 25?i Bizottság kontra Svédország ítélet, C?480/10, EU:C:2013:263, 17. és 18. pont). A nagytanács újabban a 2017. március 7?i RPO?ítéletben (C?390/15, EU:C:2017:174, 38. pont) az ítélkezési gyakorlatában szigorúbb megközelítésre tért vissza; e megközelítés szerint az adósemlegesség elve a második értelmében az egyenl? bánásmód elvével azonos, azonban az uniós jogalkotó részére az adójogi intézkedések elfogadása céljából széles mérlegelési mozgásteret kell biztosítani.

25 Lásd: 2014. november 12?i Guardian Industries és Guardian Europe kontra Bizottság ítélet, C?580/12 P, EU:C:2014:2363, 51. pont; 2016. május 4?i Pillbox 38 ítélet, C?477/14, EU:C:2016:324, 35. pont.

26 Lásd e tekintetben: 2008. december 16?i Arcelor Atlantique et Lorraine és társai ítélet, C?127/07, EU:C:2008:728, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

27 Ebben az ügyben az egyenl? bánásmód állítólagos megsértése a héairányelv két különböz? rendelkezésének fennállásából következik. Mivel e két rendelkezés eltér? célokat követett, és a két helyzet hasonlóságát az általuk követett cél alapján kell meghatározni, f?szabály szerint az egyenl? bánásmód elvének megsértésére nem lehet hivatkozni.