JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. március 2.[1]

C-151/16. sz. ügy

„Vakarų Baltijos laivų statykla” UAB
A másik fél az eljárásban:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Litvánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Jövedékiadó-jog – Energiatermékek értékesítésének adómentessége – Hajózás céljaira szolgáló üzemanyagként történő felhasználás – A helyes és következetes alkalmazás céljából meghatározott tagállami követelmények – Bizonyítékok hiánya – Arányosság – A hozzáadottértékadó-jog alapelveinek alkalmazása”

I. Bevezetés

1. A jelen ügyben a Bíróságnak az uniós jogi jövedékiadó-mentesség egy különös esetével kell foglalkoznia. Ennek célja az uniós felségvizeken belüli kereskedelmi hajózás mentesítése az üzemanyag jövedékiadó-terhe alól. A mentességet mindazonáltal nem egy hajózási társaság érvényesítette, hanem egy hajógyártó. Ez a gyártó bizonyos mennyiségű üzemanyaggal együtt egy hajót értékesített egy hajózási társaság számára. Az értékesítésnél azonban nem álltak rendelkezésre a nemzeti jog által az üzemanyag adómentes értékesítéséhez megkövetelt engedélyek.

2. Két alapvető kérdés merül fel e tekintetben. Egyrészt szükséges az adómentesség személyi hatályának tisztázása. Így választ kell adni annak kérdésére, hogy egy hajógyártóra, illetve -értékesítőre is vonatkozik-e a hajózás tekintetében a 2003/96/EK irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontjában rögzített kedvezmény. Másrészt pontosítani kell az adókedvezményt biztosító jövedékiadó-jogi rendelkezés keretében szükséges bizonyítási követelmények jelentőségét. Ezzel kapcsolatban a Bíróság kilencedik tanácsának két ítéletében[2] megfigyelhető a héajoggal kapcsolatos ítélkezési gyakorlat jövedékiadó-jogra való alkalmazásának tendenciája.

1 Eredeti nyelv: német.

2 2016. június 2-i Polihim-SS-ítélet (C-355/14, EU:C:2016:403, 59. és azt követő pontok); 2016. június 2-i ROZ-ŚWIT-ítélet (C-418/14, EU:C:2016:400, 20., 21., valamint 35. és 36. pont).

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2008/118 irányelv) 7. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik.”

4. A 2008/118 irányelv 41. cikke a következő szabályozást tartalmazza:

„Amíg a Tanács nem fogad el közösségi rendelkezéseket a hajók és légi járművek fedélzeti készletével kapcsolatban, a tagállamok fenntarthatják az ezen készletek mentességére vonatkozó nemzeti rendelkezéseiket.”

5. A legutóbb a 2004. április 29-i 2004/75/EK tanácsi irányelvvel módosított, az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2003/96 irányelv) 6. cikke az alábbi lehetőséget biztosítja a tagállamok számára:

„A tagállamok az ezen irányelvben előírt adómértékek alóli mentességet vagy kedvezményt szabadon megadhatják vagy

– a) közvetlenül;

– b) eltérő adómérték révén; vagy

– c) a megfizetett adó egészének vagy egy részének visszatérítésével.”

6. A 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében:

„(1) A 92/12/EGK irányelvben meghatározott, az adóköteles termékek adómentes felhasználásairól szóló általános rendelkezéseken kívül, és egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok a következőket olyan feltételekkel mentesítik az adózás alól, amely feltételeket az ilyen mentességek helyes és következetes alkalmazása és az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése céljából határoznak meg:

[…]

c) energiatermékek, amelyeket a magánjellegű, kedvtelési célú vízi járművek kivételével a Közösség felségvizein belüli hajózás (valamint halászat) céljaira szolgáló üzemanyagként történő felhasználásra értékesítenek, valamint villamos energia, amelyet egy vízi jármű fedélzetén állítottak elő. Ezen irányelv alkalmazásában a »magánjellegű, kedvtelési célú vízi jármű« olyan vízi jármű, amelyet tulajdonosa, illetve azon természetes vagy jogi személy, aki használatát akár bérlet, akár más egyéb módon élvezi, nem használja kereskedelmi célra és különösen nem személyek vagy áruk szállításának, illetve szolgáltatások ellenszolgáltatás fejében történő nyújtásának céljára, illetve hatóságok céljaira. […]”

B. A nemzeti jog

7. A jövedéki adó tárgyát képező termékeket, a jövedéki adó ezen termékekre való alkalmazását, valamint az ilyen termékek ellenőrzésének és szállításának speciális szempontjait a jövedéki adóról szóló litván törvény (Akcizų įstatymas) (annak a 2010. április 1-jei XI-722. sz. törvénnyel módosított változata) szabályozza. A jövedéki adóról szóló törvény 19. cikke (1) bekezdésének 5. pontja értelmében „a jövedékiadó-kötelezettség tárgyát képező jövedéki termékek […] mentesek a jövedéki adó megfizetése alól, ha azokat […] nemzetközi útvonalon járó személyszállító és/vagy teherhajók […] ellátása céljából értékesítik”. A jövedéki adóról szóló törvény 43. cikke (1) bekezdésének 2. pontja szerint továbbá a jövedékiadó-mentesség szintén vonatkozik „a magánjellegű, kedvtelési célú vízi járművek kivételével az Európai Unió felségvizein belüli hajózás (valamint halászat) céljaira szolgáló hajó üzemanyagaként történő felhasználásra értékesített hajóüzemanyagra”.

III. Az alapjogvita

8. A fellebbező egy Litvániában letelepedett társaság, amely többek között különböző típusú tengerjáró hajók építésével foglalkozik. 2009. október 7-én a fellebbező szerződést kötött egy teherhajónak (a továbbiakban: hajó) egy megrendelő részére történő megépítéséről.

9. A hajó építése közben a fellebbező 80 600 liter üzemanyagot vásárolt egy értékesítőtől. Az értékesítő közvetlenül a hajó üzemanyagtartályába szállította le az üzemanyagot. Az értékesítő kiszámította az üzemanyag után fizetendő jövedéki adó összegét, amelyet a fellebbező a részére kiállított héás számlák kiegyenlítésével egyidejűleg megfizetett. A fellebbező a hajó próbaüzemének elvégzése során felhasználta ezen üzemanyag egy részét.

10. 2013. június 6-án a fellebbező átruházta a hajó tulajdonjogát, valamint az azzal kapcsolatos összes jogot és érdekeltséget a megrendelőre. A hajót a megrendelőre a fedélzeten található berendezésekkel és a fedélzeti készlettel együtt ruházta át, beleértve a hajó próbaüzemének elvégzését követően megmaradt 73 030 liter üzemanyagot is. A megrendelőt a szerződés kötelezte arra, hogy önköltségi áron átvegye ezt az üzemanyagot, amely a teljes vételár része lett.

11. A hajó megrendelőre történő átruházását követően a megrendelő intézkedett a hajónak a hajógyárból a németországi Stralsund kikötőbe – nem vontatás útján és (kereskedelmi) rakomány nélkül – történő hajóztatásáról. A hajó ott vette fel az első rakományát, amelyet ellenszolgáltatás fejében Santanderbe (Spanyolország) szállított.

12. Röviddel a hajó eladását követően (2013. július 22-én) a fellebbező kérelmet terjesztett elő a megrendelő számára továbbértékesített üzemanyag után megfizetett jövedéki adó visszatérítése iránt. 2013. augusztus 21-i megtámadott határozatával az adóhatóság (az ellenérdekű fél) elutasította a visszatérítésre irányuló kérelmet. Az ellenérdekű fél ezt elsősorban arra alapozta, hogy a fellebbező nem töltötte ki megfelelően a nyilvántartási dokumentumokat. Ezenkívül nem rendelkezett a nemzeti jog szerint irányadó eljárással összhangban a hajók részére üzemanyag értékesítésére vonatkozóan kiadott engedéllyel.

13. A fenti határozattal szemben előterjesztett panasz vizsgálata alapján az adójogi jogvitákban eljáró bizottság a 2013. november 28-i S-185. sz. (7–195/2013) határozatával hatályon kívül helyezte az adóhatóság határozatát. Az adójogi jogvitákban eljáró bizottság egyebek mellett arra a körülményre alapozta határozatát, hogy a hivatkozott mulasztás alaki természetű volt, és nem zárja ki a fellebbező jövedéki adó visszatérítésére való jogosultságát.

14. Az ellenérdekű fél keresetet terjesztett ezzel szemben a vilniusi regionális közigazgatási bíróság elé, amely annak 2014. december 9-i ítéletével helyt adott, mivel a fellebbező nem rendelkezett érvényes engedéllyel a szóban forgó értékesítés teljesítésére. A fellebbező ezt támadta meg fellebbezésével.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

15. 2016. március 14-én a jogvitában jelenleg eljáró legfelsőbb közigazgatási bíróság előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1) Úgy kell-e értelmezni a legutóbb a 2004. április 29-i 2004/75 tanácsi irányelvvel módosított, az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy a jövedéki adó nem vethető ki az energiatermékek értékesítésére olyan körülmények között, mint amelyek a jelen ügyben szerepelnek, amelyekben e termékeket üzemanyagként értékesítették az [Európai Unió] felségvizein belüli hajózásra használni kívánt hajó számára, közvetlen ellenszolgáltatás nélkül, és abból a célból, hogy a hajót – nem vontatás útján – a megépítésének helyéről egy másik tagállam kikötőjébe szállítsák első kereskedelmi rakományának felvétele céljából?

2) Ellenétesek-e a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontjával az olyan tagállami jogszabályi rendelkezések, mint a jelen ügyben alkalmazandó rendelkezések, amelyek az említett rendelkezésben meghatározott adómentesség igénybevételét kizárják abban az esetben, ha az energiatermékeket a tagállam által meghatározott feltételek megsértésével értékesítették, még akkor is, ha az értékesítés megfelel a mentesség alkalmazásának a 2003/96 irányelv említett rendelkezésében meghatározott alapvető feltételeinek?

16. A kérdésekkel kapcsolatban a Bíróság előtti eljárásban Litvánia, a Lengyel Köztársaság és az Európai Bizottság tett írásbeli észrevételeket.

V. A jogkérdésről

A. Az első kérdésről

17. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy a jelen ügyben hogyan kell értelmezni a 2003/96 irányelv 14. cikkét egy kereskedelmi hajó úgynevezett üres útjával kapcsolatban. Mivel azonban az alapeljárásban a hajó értékesítője kéri a jövedéki adó visszatérítését, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés pontosításra szorul. Végeredményben ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy egy hajó értékesítője igényelheti-e a jövedéki adó visszatérítését. A kérdés olyan üzemanyaggal kapcsolatos visszatérítésre vonatkozik, amelyet a hajó vevője ahhoz használt fel, hogy a hajó elérje azt a kikötőt, amelyben első rakományát felvette.

18. A jelen ügy szempontjából így kizárólag az bír döntő jelentőséggel, hogy vissza kell-e téríteni a jövedéki adót az értékesítő részére egy hajónak a hajó gyártója (az értékesítő) által üzemanyaggal együtt történő értékesítése esetén, ha „csak” a hajó vevője használja fel esetlegesen az üzemanyagot hajózáshoz (a jelen esetben az úgynevezett üres út keretében).

19. Az ilyen visszatérítés a 2008/118 irányelv 41. cikke alapján nem zárható ki ugyan a nemzeti jogban (erről lásd az 1. pontot). Mindazonáltal az olyan hajógyártó, amely már szabad forgalomba bocsátott üzemanyaggal együtt értékesít egy hajót, sem a 2003/96 irányelv 14. cikke szerinti adómentesség személyi (az a) pont), sem annak tárgyi (a b) pont) hatálya alá nem tartozik (erről lásd a 2. pontot).

1. A 2008/118 irányelv 41. cikkének és a 2003/96 irányelv 14. cikkének viszonya

20. A litván kormány véleményében azt az álláspontot képviseli észrevételében, hogy a 2008/118 irányelv 41. cikke adott esetben alkalmazandó, mire tekintettel az adómentesség meghiúsulhat a nemzeti jog rendelkezései miatt. Ezzel szemben a 2003/96 irányelv 14. cikke kötelező adómentességet tartalmaz. Ezért először e két rendelkezés viszonya tisztázandó.

21. A 2008/118 irányelv 41. cikke mindazonáltal „pusztán” egyfajta átmeneti rendelkezést tartalmaz „a hajók és légi járművek fedélzeti készletének” nemzeti jog szerinti adómentességével kapcsolatban, amíg a Tanács nem fogad el közösségi rendelkezéseket e területen.

22. Akadhatnak olyan területek, amelyeken még nem létezik uniós szabályozás. Ugyanakkor a hajózás céljaira szolgáló üzemanyagként történő felhasználásra szánt energiatermékekkel mint „fedélzeti készlettel” való ellátás adómentessége kifejezetten és kötelező jelleggel szabályozott a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontjában, amelyre a 2008/118 irányelv 1. cikke még hivatkozik is. A 2008/118 irányelv 41. cikke ezért (már) nem vonatkozhat a hajózás céljaira szolgáló üzemanyag adómentes értékesítésének esetére.

23. A 2003/96 irányelv 14. cikke sokkal inkább a különösebb szabály, mint ahogy azt a litván kormány is helyesen hangsúlyozza. Így a jelen esetben – a Bizottsággal egyetértve – nem a 2008/118 irányelv 41. cikke, hanem kizárólag a 2003/96 irányelv 14. cikke alkalmazandó.

2. A 2003/96 irányelv 14. cikkében foglalt adómentesség hatálya

24. Az igényelt visszatérítéshez a hajógyártónak a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség hatálya alá kell tartoznia. Ez azonban nincs így.

a) Az adómentesség személyi hatálya

25. A 2008/18 irányelv 7. cikkéből az következik, hogy a jövedékiadó-kötelezettség – például a héajogtól eltérően – nem minden kereskedelmi szinten, hanem csak egyszer, a szabad forgalomba bocsátás időpontjában keletkezik.

26. Ezzel kapcsolatban a 2003/96 irányelv 6. cikke egyértelműen kimondja, hogy a tagállamok az ezen irányelvben előírt adómértékek alóli mentességet szabadon megadhatják vagy közvetlenül (az a) pont), vagy közvetetten, a megfizetett adó egészének vagy egy részének visszatérítésével (a c) pont). Utóbbi a 2003/96 irányelv c) és a) pontjának együttes olvasatában egy harmadik személy által viselt, de nem saját adóteher visszatérítésére (pontosabban: megtérítésére [3]) vonatkozik [4].

27. Amikor a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontja adómentessé teszi az energiatermékek üzemanyagként történő *felhasználásra* való *értékesítését*, a 2003/96 irányelv 6. cikkére tekintettel ez kétféle lehetőséget teremt az adómentességre. Vagy az értékesítő (közvetlen) mentesítését a szabad forgalomba bocsátás (*értékesítés*) miatt, vagy az energiatermékek ezt követő *felhasználásának* (közvetett) mentesítését.

28. A fellebbező az alapügyben az üzemanyag-értékesítő által fizetendő jövedéki adó „visszatérítését” igényli. Ezért csak a második lehetőség szerinti közvetett adómentesség jöhet szóba.

29. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből nem derül ki ugyan, hogy Litvánia élt-e egyáltalán a 2003/96 irányelv 6. cikkének c) pontjában foglalt közvetett adómentesség lehetőségével. Úgy tűnik, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben említett értékesítési szabályok hatálya elsődlegesen csak a szabad forgalomba bocsátásra terjed ki. Erre utal mindenesetre az ott szabályozott engedélykötelezettség.

3 A német adójog terminológiája pontosabb ebben a tekintetben: „visszatérítés” („Erstattung”) alatt általában az adó adóalany számára történő visszafizetése értendő (kétszemélyes viszony), míg a „megtérítés” („Vergütung”) az adóösszeg kifizetése egy olyan harmadik személy számára, aki nem az adó alanya, de gazdaságilag azt ő viselte (háromszemélyes viszony).

4 Az adóalany által fizetendő adó visszatérítése (jelen esetben az üzemanyag értékesítőjének) közvetlen adómentességként már a 2003/96 irányelv 6. cikke a) pontjának hatálya alá tartozik.

30. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása szempontjából a továbbiakban mindazonáltal feltételezzük, hogy a nemzeti jogban előírt adómentesség a közvetett adómentességet (a jövedéki adó energiatermékek felhasználója számára történő visszatérítését) is magában foglalja. Egyébként ugyanis nem lenne értelme az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésnek. Ez a mentesség hivatott biztosítani, hogy az értékesítő által megfizetett adó egy harmadik személy számára is megtéríthető (a 2003/96 irányelv 6. cikkének c) pontja értelmében: visszatéríthető) legyen, amennyiben fennállnak az adómentességnek a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontjában foglalt feltételei.

31. Jelen esetben az üzemanyag hajógyártó részére történő értékesítése az üzemanyag értékesítője számára adókötelesnek minősült. Ez megfelelt az uniós jognak, ami a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése c) pontjának és 15. cikke (1) bekezdése j) pontjának összevetéséből következik. Ezek alapján a hajók gyártása és tesztelése során felhasznált üzemanyagok értékesítése nem tartozik a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti, a Közösség felségvizein belüli hajózás céljaira szolgáló üzemanyagként történő felhasználás körébe. A hajók gyártása és tesztelése során felhasznált üzemanyagok értékesítését a tagállamok mentesíthetik a 2003/96 irányelv 15. cikke (1) bekezdésének j) pontja alapján, de nem kötelesek így tenni. Litvánia nyilvánvalóan nem élt az adómentesség lehetőségével.

32. Az elkészült hajó maradék üzemanyaggal együtt történő értékesítése során a közölt tényállás alapján az üzemanyag értékesítését nem adóztatták meg (még egyszer). Ez is logikus: az üzemanyag már szabad forgalomba volt bocsátva. Ezáltal az adómentességet nem az adóalany, hanem egy harmadik személy veszi igénybe.

33. Ha azonban az üzemanyag vevő részére történő értékesítésének időpontjában a hajógyártót nem terheli saját adókötelezettség, akkor az értékesítés adómentessége értelmét veszti. Így tehát a jelen ügyben nem az üzemanyag *értékesítésének* adómentességéről van szó.

b) Tárgyi hatály

34. Az üzemanyaggal együtt értékesített hajó eladója emellett nem a kedvezményezett hajózás céljára használja fel az üzemanyagot.

35. A 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontja közvetett adómentességként az energiatermékek Közösség felségvizein belüli hajózás (valamint halászat) céljaira szolgáló üzemanyagként történő *felhasználásra* irányuló értékesítését mentesíti az adó alól, a magánjellegű, kedvtelési célú hajózás kivételével. Ez az üzemanyagigényes, az Európai Unió felségvizein belüli tengeri kereskedelem[5] és az európai vállalkozások harmadik országbeli vállalkozásokkal szembeni versenyhelyzetének[6] védelmét szolgálja. Ezzel továbbá a Közösségen belüli áruforgalom támogatását is szolgálja.[7] Leszögezhető tehát, hogy közvetett adómentesség esetén csak az lehet jogosult a jövedéki adó megtérítésére, aki a kedvezményezett hajózás részese.

5 Lásd a 2003/96 irányelv (23) preambulumbekezdését, valamint a Bíróság ítélkezési gyakorlatát a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt, hasonló megfogalmazású adómentességgel összefüggésben – lásd: 2011. december 1-jei Systeme Helmholz ítélet (C-79/10, EU:C:2011:797, 24. és 26. pont); lásd továbbá: 2007. március 1-jei Jan De Nul ítélet (C-391/05, EU:C:2007:126, 28. pont); 2004. április 29-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-240/01, EU:C:2004:251, 39. és 44. pont).

6 Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 1997. március 12-i javaslat – COM(97) 30 végleges 97/ 0111(CNS) – 7. oldal.

7 Az utóbbival kapcsolatban lásd kifejezetten: 2007. március 1-jei Jan De Nul ítélet (C-391/05, EU:C:2007:126, 24. és 25. pont).

36. A jelen esetben ezért akár megválaszolatlanul is maradhat az, hogy egy hajózási társaságnak a szállítóhajóval a megépítés helyéről az első rakomány felvételének helyéig megtett úgynevezett üres útja is a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése c) pontjának hatálya alá tartozik-e. Erre a Bizottság, a Lengyel Köztársaság és végeredményben Litvánia is meggyőző igennel válaszol.[8] Ez a kérdés azonban csak azon hajózási társaság tekintetében merülhetne fel, amely az üzemanyagot erre az úgynevezett üres útra felhasználta. A jelen ügyben azonban egy ilyen hajó értékesítője igényli a jövedéki adó visszatérítését.

37. A 2003/96 irányelv 14. cikke mindazonáltal nem egy általános adómentességet ír elő,[9] és emiatt kizárólag azon üzemanyag adómentes, amelyet a hajózáshoz fel is használnak.

38. A hajózás fogalma azonban csak a hajó helyváltoztatásához szorosan kapcsolódó, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtást foglalja magában.[10] A hajó értékesítése azonban nem a hajó helyváltoztatásához szorosan kapcsolódó, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás. A hajó eladása olyan értékesítést jelent, amellyel a vevő számára lehetővé válik, hogy ellenszolgáltatás fejében az ügyfeleinek hajózási szolgáltatásokat nyújtson. Ennyiben tehát a hajó értékesítése legfeljebb előkészületi (közvetett) jelleggel kapcsolódik a vevő kedvezményezett tevékenységéhez. Ez azonban nem eredményezi azt, hogy az értékesítő szintén a kedvezményezett tevékenységet gyakorolja.

39. Végül pedig nem állapítható meg, hogy a hajógyártók versenyhelyzetének fenntartása is a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdése c) pontjának célkitűzései közé tartozna. A hajógyártók kedvezményezése pusztán a 2003/96 irányelv 15. cikkében foglalt – Litvánia által nyilvánvalóan igénybe nem vett – lehetőség.

40. Következésképpen a Bíróság szerint is csak azt illeti meg a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontja szerinti adómentesség, aki maga használt fel egy ott megnevezett közlekedési eszközt ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatások nyújtására.[11]

41. Következésképpen ellentétes a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontjával annak lehetősége, hogy egy hajó eladója utólag részesülhessen a jövedékiadó-mentességben. Az eladó nem tartozik a (kereskedelmi hajózás) kedvezményezett személyi körébe, és nem jövedéki-adókötelezett. A jövedékiadó-kötelezettség egyedül a hajó vevőjét terheli, mivel ő a vételárba építve jövedéki adó viselésére volt köteles.

42. Ezért a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontjával nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé, hogy egy hajó eladója a jövedéki adó visszatérítése/megtérítése útján adómentességben részesüljön a hajóval együtt értékesített üzemanyag vonatkozásában.

8 E tekintetben alighanem a rakomány felvételéig megtett első út is a (kereskedelmi) hajózás fogalma alá tartozik, akkor is, ha ezen útra nem közvetlen ellenszolgáltatás fejében kerül sor. Ezen út költségei a hajózási társaság költségei, amelyeket az vagy az első, vagy minden újabb (ellenérték fejében megtett) útra áthárít. A 2003/96 irányelv 14. cikke szerinti adómentesség értelme és célja a rakomány felvételének helyéig megtett útra éppúgy irányadó, mint a kirakodás helyéig (rakománnyal) megtett útra. A hajótulajdonos mindkét esetben kétségtelenül (kereskedelmi) hajózás keretében jár el.

9 Kifejezetten így: 2011. december 1-jei Systeme Helmholz ítélet (C-79/10, EU:C:2011:797, 23. pont); ebben az értelemben továbbá: 2011. november 10-i Sea Fighter ítélet (C-505/10, EU:C:2011:725, 21. pont); 2004. április 29-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-240/01, EU:C:2004:251, 23. pont).

10 2011. november 10-i Sea Fighter ítélet (C-505/10, EU:C:2011:725, 18. pont); 2007. március 1-jei Jan De Nul ítélet (C-391/05, EU:C:2007:126, 37. pont); 2004. április 1-jei Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft ítélet (C-389/02, EU:C:2004:214, 28. pont); ugyanezt hangsúlyozza a Bíróság a légi közlekedés hasonló adómentessége esetében – 2011. december 1-jei Systeme Helmholz ítélet (C-79/10, EU:C:2011:797, 21. pont).

11 Lásd csak: 2007. március 1-jei Jan De Nul ítélet (C-391/05, EU:C:2007:126, 33. és azt követő pontok); 2004. április 1-jei Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft ítélet (C-389/02, EU:C:2004:214, 28. pont) – ezekben az ügyekben azt az üzemanyagot, amelynek vonatkozásában az adómentességet igényelték, az igénylő „olyan hajókhoz használt[a], amelyek[et] közvetlenül ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatás nyújtására használtak”; megerősítve: 2011. december 1-jei Systeme Helmholz ítélet (C-79/10, EU:C:2011:797, 30. pont); hasonlóképpen a 2011. december 21-i Haltergemeinschaft-ítélet (C-250/10, nem tették közzé, 24. pont).

B. A második kérdésről

43. Amennyiben a Bíróság mégis úgy dönt, hogy a hajó eladóját is mentesíteni kell a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján a jövedéki adó alól, ha a vele szerződő fél az adásvétel tárgyát hajózás keretében használja, úgy a második kérdésre is választ kell adni. E kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság végeredményben arra keres választ, hogy valamely tagállam bizonyos alaki követelmények betartásától függővé teheti-e a 2003/96 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentességet.

44. Már a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének szövege is azt írja elő, hogy a tagállamok azon energiatermékeket, amelyeket a Közösség felségvizein belüli hajózás céljaira szolgáló üzemanyagként történő felhasználásra értékesítenek, „olyan feltételekkel mentesítik az adózás alól, amely feltételeket az ilyen mentességek helyes és következetes alkalmazása és az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése céljából határoznak meg”. Ezzel az uniós jog kifejezetten lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adómentességhez további feltételeket határozzanak meg.

45. A Bíróság mindazonáltal a héa alkalmazási körében állandó ítélkezési gyakorlatot alakított ki. Ez alapján főszabály szerint aránytalan az (a Közösségen belüli, illetve exportértékesítés) adómentesség(é)nek pusztán a alaki bizonyítékok hiánya miatti megtagadása.[12]

1. A héajog terén kialakult ítélkezési gyakorlat átültetése a közvetlen jövedékiadó-mentességre

46. A héa egy általános fogyasztási adó. Ezért kézenfekvő a héajog fenti alapelveit a különös fogyasztásiadó-jogra, tehát a 2003/96 irányelv 14. cikkének alkalmazására is átültetni. A Bíróság kilencedik tanácsa végeredményben ezt tette két nemrégiben született ítéletben.[13] A Bizottság is efelé hajlik észrevételében. Ez a megközelítés az üzemanyag-értékesítés *közvetlen* adómentességét illetően a héa rendszerével fennálló hasonlóság miatt összhangban áll a rendszerrel és logikus.

47. A hozzáadottérték-adózás minden kereskedelmi szinten megvalósul, minek körében a többszöri adózás (az adó kumulálódásának) elkerülésére az adólevonási jog útján kerül sor. Az adólevonási jog biztosítja, hogy a héa kizárólag a végfogyasztót,[14] és ne az adóalanyt (a vállalkozást) terhelje (az adósemlegesség elve). Az adóalany ennek körében minden szinten csupán az állam érdekében eljáró adóbeszedő.[15] Ez nem tekinthető a maga az adóalany részére biztosított kedvezménynek.

48. Az adóalany e kötelezően bekapcsolódó adóbeszedő szerepe az arányosság elvével összhangban különleges követelményeket támaszt a beavatkozó állammal szemben. Ezért a héamentesség pusztán a(z alaki) bizonyítékok hiánya miatt nem hiúsulhat meg, amennyiben objektíve megállapítható, hogy annak minden anyagi feltétele fennáll. Ellenkező esetben az érintett aránytalan igénybevétele valósulna meg az állam céljaira.

12 Lásd például: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 45. és az azt követő pontok); 2007. szeptember 27-i Collée-ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. és az azt követő pontok); 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet (C-587/10, EU:C:2012:592, 45. és az azt követő pontok); az arányosság elvéhez a héajogban: 1997. december 18-i Molenheide és társai ítélet (C-286/94, C-340/95, C-401/95 és C-47/96, EU:C:1997:623, 48. pont); 2006. május 11-i Federation of Technological Industries és társai ítélet (C-384/04, EU:C:2006:309, 29. és 30. pont).

13 2016. június 2-i Polihim-SS-ítélet (C-355/14, EU:C:2016:403, 59. és azt követő pontok); 2016. június 2-i ROZ-ŚWIT-ítélet (C-418/14, EU:C:2016:400, 20. és 21., valamint 35. és 36. pont).

14 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

15 1993. október 20-i Balocchi-ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont); 2008. február 21-i Netto Supermarkt ítélet (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. pont).

49. A jövedékiadó-jogban az adóztatandó tényállás (a 2008/118 irányelv 7. cikke) csak egyszer, a szabad forgalomba bocsátás időpontjában keletkezik. Az adót a 2008/118 irányelv 8. cikke alapján az köteles megfizetni, aki a termékeket szabad forgalomba bocsátja, annak ellenére, hogy a fogyasztó megterhelésére kerül sor (az adó „címzettje"). Az értékesítő ebben az esetben is csupán adóbeszedőként jár el az állam javára. Ezért a héajog szigorú arányossági követelményei itt is irányadóak. [16]

2. A héajog terén kialakult ítélkezési gyakorlat nem ültethető át a közvetett jövedékiadó-mentességre

50. A Bizottság álláspontjával szemben azonban a héajog terén kialakult ítélkezési gyakorlat nem ültethető át a jelen ügyben releváns *közvetett* jövedékiadó-mentességre. Ez a héarendszerrel e tekintetben fennálló hasonlóság hiányából következik. A Bíróság korábban éppen a vám- és a héajog különbözőségére alapozva utasította el helyesen ítélkezési gyakorlatának átültetését. [17]

51. A harmadik személy számára történő visszatérítés/megtérítés útján biztosított – a 2003/96 irányelv 6. cikkének c) pontja szerintihez hasonló – *közvetett adómentesség* szükségszerűen megkövetel bizonyos bizonyítékokat. Ezek annak eldöntését szolgálják, hogy valóban igényelhető-e visszatérítés, illetve ki által. Máskülönben fennállna ugyanazon adó többszöri visszatérítésének, illetve megtérítésének veszélye. E tekintetben bizonyos alaki bizonyítékok szükségessége következik már az e tekintetben másként kialakított jövedékiadó-rendszerből is.

52. *Közvetett adómentesség* esetén ugyanis minden esetben az érintett *tényleges kedvezményezéséről* van szó. Ebben az esetben az üzemanyag felhasználója saját akaratából kerül kedvezőbb helyzetbe. Valójában a fogyasztási cikk adóköteles fogyasztására kerül sor. Ez azonban bizonyos okokból (a jelen esetben gazdaságpolitikai megfontolásokból) a fogyasztó számára kedvezően mégsem kerül megadóztatásra. A visszatérítésre jogosult a jelen esetben nem adóbeszedő az állam javára, hanem saját nevében jár el.

53. Ebben a helyzetben nem aránytalan, ha a hatékony ellenőrzésre tekintettel a visszatérítésre csak azután kerül sor, hogy a megfelelő – az ellenőrzéshez szükséges – bizonyítékok rendelkezésre állnak. Az adó közreműködésre kötelezett beszedőjéről eltérően a kedvezményes adózás alá eső személyre (a jelen esetben az üzemanyag felhasználójára) nagyobb közreműködési teher helyezhető. A határ ott húzódik, ahol a nemzeti jog alapján önmagában kizárt a hibás bizonyítékok korrigálása vagy utólagos bemutatása. A jelen esetben azonban nem ez a helyzet.

3. Következtetés

54. Az arányosság elve nem tiltja, hogy visszatérítési, illetve megtérítési igény csak akkor állhasson fenn, ha a kedvezményezett rendelkezésre bocsátja az ellenőrzéshez szükséges bizonyítékokat.

16 Ennek megfelel a Bíróság kilencedik tanácsának két ítélete: 2016. június 2-i Polihim-SS-ítélet (C-355/14, EU:C:2016:403, 59. és az azt követő pontok); 2016. június 2-i ROZ-ŚWIT-ítélet (C-418/14, EU:C:2016:400, 20. és 21., valamint 35. és 36. pont).

17 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 57. pont).

VI. Végkövetkeztetések

55. A fentire tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a legfelsőbb közigazgatási bíróság által előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) A 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a közvetett adómentesség feltétele, hogy a visszatérítésre jogosult az üzemanyagot hajózás céljára használta fel. Nem ez a helyzet, ha csupán egy hajót értékesített üzemanyaggal együtt valamely hajózási társaság részére. A hajógyártó a hajó üzemanyaggal együtt történő értékesítésével nem nyújt ellenszolgáltatás fejében (kereskedelmi) hajózási szolgáltatásokat.

2) A tagállamok meghatározhatják a 2003/96 irányelv 6. cikkének c) pontjával összefüggésben értelmezett 14. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség feltételeit. Az arányosság elve nem tiltja, hogy valamely harmadik személynek az érintett jövedéki adó visszatérítésével, illetve megtérítésével kapcsolatos igényét a hatékony ellenőrzés lehetővé tétele, valamint a kettős mentesítés, illetve a jogosulatlan adómentesség megakadályozása érdekében bizonyos bizonyítékok bemutatásától tegyék függővé.