A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2004. szeptember 16. *

A C-382/02. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában,

amelyet a Vestre Landsret (Dánia) a Bírósághoz 2002. október 23-án érkezett 2002. október 9-i határozatával terjesztett elő, az előtte

a **Cimber Air A/S**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

Tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, C. Gulmann, J.-P. Puissochet (előadó), J. N. Cunha Rodrigues és N. Colneric bírák,

* Az eljárás nyelve: dán.

főtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
hivatalvezető: H. von Holstein hivatalvezető-helyettes,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. március 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

— a Cimber Air A/S képviseletében R. Mikelsons, advokat,

— a dán kormány és a Skatteministeriet képviseletében J. Molde, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Biering advokat,

— a német kormány képviseletében M. Lumma, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében E. Traversa és N. B. Rasmussen, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2004. március 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 15. cikke 6., 7. és 9. pontjának értelmezésére irányul.

2 Ez a kérdés a Cimber Air A/S társaság és a Skatteministeriet (a dán adó- és illetékminisztérium) között az olyan légi járművek ellátására irányuló termékértékesítések tekintetében kivetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) visszaigénylése tárgyában merült fel, amelyek esetén a dán jog a visszaigénylést nem teszi lehetővé.

A jogi háttér

A közösségi jog

3 A hatodik irányelv 15. cikke, amely a Közösségen kívülre irányuló export és hasonló ügyletek, valamint a nemzetközi fuvarozás adómentességét állapítja meg, az alábbiak szerint rendelkezik:

„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 alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

1. az olyan termékek értékesítése, amelyeket az eladó vagy annak megbízottja a 3. cikkben meghatározott országok területén kívülre küld vagy szállít;

2. az olyan termékek értékesítése, amelyeket a nem belföldön letelepedett vevő vagy annak megbízottja a 3. cikkben meghatározott országok területén kívülre küld vagy szállít; kivéve a szabadidős célú vízi járművek és a magántulajdonú légi járművek, valamint az egyéb, magáncélra szolgáló járművek felszerelésére, üzemeltetésére és ellátására szolgáló termékeket, amelyeket a vevő maga szállított ki;

[...]

6. elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaságok által alkalmazott légi járművek szállítása, átépítése, javítása, karbantartása, bérletbe adása és bérbeadása, valamint az e repülőgépekbe beépített vagy az ezekben használt termékek szállítása, bérbeadása, javítása és karbantartása;

7. a 6. pontban említett légi járművek ellátásához, üzemeltetéséhez szükséges termékek értékesítése;

[...]

9. a 6. pontban meghatározott repülőgépek és rakományaik közvetlen szükségleteinek kielégítésére szolgáló szolgáltatásoktól eltérő szolgáltatások;

[...]"

A nemzeti szabályozás

4 A HÉA-mentességgel kapcsolatos szabályozást a 2000. augusztus 16-i „lov om mervaerdiafgift" (a HÉA-ról szóló törvény, a továbbiakban: a 2000. augusztus 16-i törvény) tartalmazza. Rendelkezései előírják a HÉA kivetését a légiforgalmi társaságok részére történő termékértékesítésre.

5 A 2000. augusztus 16-i törvény 34. cikke, amely az egyes légi járművek ellátására szolgáló termékértékesítések adómentességéről szól, az alábbiak szerint rendelkezik:

„Adómentesek az alábbi termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások:

[...]

7. [...] a nemzetközi útvonalakon alkalmazott légi és vízi járművek fedélzetén használt felszerelések, kivéve a magántulajdonú légi járműveket [...], valamint az ilyen légi járművek ellátására nyújtott szolgáltatásokat [...];

8. a légi járművek [...] adásvétele és bérbeadása, a magántulajdonú légi járművek és a szabadidős célú vízi járművek kivételével;

9. a 8. pontban említett légi járművek [...] javítása, karbantartása és átalakítása, valamint a rögzített felszereléseik értékesítése, bérbeadása, javítása és karbantartása;

[...]

16. az ellátmány és a vámjogszabályoknak megfelelően más, az ellátáshoz szükséges, vagy a fedélzeten fogyasztandó, illetőleg az utasoknak szánt termékek értékesítése."

6 Ennek megfelelően a 2000. augusztus 16-i törvény 34. cikk (1) bekezdésének 7. és 16. pontja alapján:

— a felszállási és leszállási díjak,

— az üzemanyagok,

— az élelmiszer,

— a csomagkezelés

az irányelv 7. és 9. pontjai szerinti „terméknek" és „szolgáltatásnak" minősülnek, és csak akkor mentesek a HÉA alól, ha azokat külföldre irányuló járat részére értékesítik, illetve nyújtják.

7 Mivel nemzetközi járatok részére végzett beszerzésekről van szó, beleértve a tranzitjáratokat is, a kivetett HÉA visszatérítésére a 2000. augusztus 16-i törvény 45. cikkének (3) bekezdése alapján sor kerülhet, ellentétben a belföldi járatok részére végzett beszerzésekkel.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 A Cimber Air A/S légiforgalmi társaság, amelynek fő tevékenysége, két partnerével a SAS-sal és a Lufthansával együttműködésben, rendszeres regionális légi járatok üzemeltetése Európában,. A társaság Dánia területén belföldi, illetve Dániából külföldre irányuló nemzetközi járatokat üzemeltet. Ezen túlmenően olyan járatokat is üzemeltet, amelyek indulása és úticélja is külföldön található.

9 Az alapeljárásban a Skatteministeriet megállapította, hogy nem HÉA-mentesek egyes, a Cimber Air A/S belföldi járatokon, azaz Dániában található repülőterek között üzemeltetett légi járművei ellátására teljesített termékértékesítések, mivel az adómentesség csak a nemzetközi járatokra vonatkozik. A Cimber Air A/S álláspontja

szerint minden, a belföldi járatok ellátására szolgáló termékértékesítés adómentes, amennyiben elsősorban a nemzetközi forgalomban működik.

10 A Cimber Air A/S ezért a Vestre Landsrethez fordult azzal a kérelemmel, hogy a Skatteministerietet kötelezze annak elismerésére, hogy a részére 2001. április 30. után értékesített termékek és szolgáltatások HÉA-mentesek, mivel tevékenysége elsősorban nemzetközi fuvarozásból áll.

11 A Cimber Air A/S továbbá kérte, hogy a Skatteministerietet kötelezzék az általa — álláspontja szerint tévesen — megfizetett HÉA visszatérítésére. Ez azon HÉA összege, amelyet a Cimber Air A/S beszállítóinak fizetett meg a kizárólag belföldi járatok ellátására vagy azokkal kapcsolatban teljesített termékértékesítések ellenszolgáltatásában.

12 A vitás kérdés a felek között az, hogy egyrészről a hatodik irányelv 15. cikkének 7. és 9. pontja, másrészről ugyanazon cikk 6. pontjának együttes alkalmazása korlátozza-e a HÉA kivetését a Cimber Air A/S légi járművei ellátására szolgáló termékértékesítésekre, ha ez utóbbiak belföldi járaton üzemelnek, amikor a társaság járatai elsősorban nemzetköziek.

13 Ilyen körülmények között a Vestre Landsret az eljárás felfüggesztéséről döntött és az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) A hatodik irányelv (77/388/EGK tanácsi irányelv) 15. cikkének 7. és 9. pontjait, valamint 6. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy egy tagállam nem biztosíthat

HÉA-mentességet a belföldi járatokon üzemeltetett légi jármű ellátását szolgáló termékértékesítések számára, függetlenül attól, hogy az e légi járművet alkalmazó légiforgalmi társaság elsősorban a nemzetközi forgalomban működik, avagy köteles-e ez a tagállam az ilyen termékértékesítést mentesíteni az adó alól?

2) Ez utóbbi esetben milyen feltételek — például az üzleti forgalom, a férőhely-kilométerek, az utas-kilométerek, az utasok vagy a járatok száma — irányadóak annak megállapítása során, hogy egy légiforgalmi társaság a 15. cikk 6. pontja értelmében elsősorban a nemzetközi forgalomban működik?"

Az első kérdésről

14 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság érdemben arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 6., 7. és 9. pontjait úgy kell-e értelmezni, hogy HÉA-mentesek az e rendelkezések által említett olyan termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyek belföldi járatokon üzemelő, de elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaságok által alkalmazott légi járművek ellátására szolgálnak.

A Bírósághoz benyújtott észrevételek

15 A dán kormány álláspontja szerint, mivel a hatodik irányelv 15. cikke a Közösségen kívülre irányuló exportra vonatkozik, e cikk 7. és 9. pontjai csak a nemzetközi járatok

ellátását szolgáló termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozhatnak, figyelembe véve ezt a feltételt a légi járművek minden egyes útja esetén. Ugyanezen 15. cikk 6. pontja, amely alapján az ott említett termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat a légiforgalmi társaság által elsősorban végzett tevékenység alapján kell elbírálni, csak a maga teljességében értelmezett 15. cikk alól képez kivételt.

16 A dán kormány értelmezésének alátámasztása érdekében arra emlékeztet, hogy a belföldi adómentességekről szóló rendelkezéseket a hatodik irányelv 13. cikke tartalmazza. Tehát a belföldi járatok ellátására teljesített termékértékesítés e cikk szerint nem adómentes, amiből arra lehet következtetni, hogy ezen irányelv 15. cikke 7. és 9. pontjainak rendelkezései nem vonatkoznak a belföldi járatokon alkalmazott légi járművek ellátására szolgáló termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra akkor sem, ha az őket alkalmazó légiforgalmi társaság elsősorban nemzetközi járatokat üzemeltet.

17 A Bizottság osztja ezt a véleményt, továbbá arra hivatkozik, hogy a hatodik irányelv adómentességekre vonatkozó rendelkezései az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása érdekében megszorítóan értelmezendők. Ez az elv megköveteli, hogy az adó mértéke az összes belföldi szállítás tekintetében azonos legyen.

18 A Bizottság elismeri, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontja kifejezetten kivételt állapít meg az adósemlegesség elve alól, azonban arra hivatkozik, hogy az előkészítő munkák során semmi sem utalt arra, hogy ugyanazon cikk 7. és 9. pontjai ilyen kivételt engednének, és ennek megfelelően az e pontokban említett adómentesség csak a kizárólag nemzetközi forgalomban alkalmazott légi járművek ellátására szolgáló termékértékesítésekre és egyéb szolgáltatásokra vonatkozik.

19 A tárgyaláson a német kormány által támogatott Cimber Air A/S eltérően értelmezi a hatodik irányelv 15. cikkének 7. és 9. pontját. A társaság szerint az e rendelkezésekben említett szolgáltatások HÉA-mentessége irányadó a belföldi járaton üzemeltetett légi járművekre is, ha az a légiforgalmi társaság, amelyhez tartoznak, elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működik.

20 A Cimber Air A/S és a német kormány az adósemlegesség elvének sérelmét azzal indokolja, hogy nehezen állapítható meg, hogy a szolgáltatások mely része adómentes és mely része tárgya a HÉA-nak, ha egy légi jármű belföldi és nemzetközi járatokon is üzemel.

21 Következésképpen a hatodik irányelv 15. cikkének 7. és 9. pontjában említett termékértékesítések és egyéb szolgáltatások adómentességének meghatározó feltétele — amely álláspontjuk szerint az irányelv betűjét előbbre helyezi az adósemlegesség elvénél — az, hogy az ezek útján ellátott légi jármű elsősorban a nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társasághoz tartozik-e. Ez a feltétel teszi lehetővé a hatodik irányelv 15. cikkének 6., 7. és 9. pontjaiban foglalt szabályok egyszerű és következetes végrehajtását.

22 A Cimber Air A/S ebből az értelmezésből az alapeljárás tekintetében arra következtet, hogy a dán jogszabályok és azok alkalmazása — amely az adómentességet a kizárólag nemzetközi járatokon üzemeltetett légi járművekre korlátozza — nem egyeztethetők össze a közösségi joggal.

A Bíróság válasza

23 Az adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, amelyeket a HÉA-nak a hatodik irányelv által megállapított közös szabályozása keretében kell értelmezni (lásd különösen a 235/85. sz. Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítélet [EBHT 1987., 1471. o.] 18. pontját, a C-2/95. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3017. o.] 21. pontját és a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 25. pontját).

24 Ez a szabályozás különösen két elven alapul. Egyrészről a HÉA tárgyát képezi az adóalanyok által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás és termékértékesítés. Másrészről az adósemlegesség elve tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a HÉA kivetése során.

25 Ezen okból ha nem is vitatott, hogy a hatodik irányelv az előző pontban említett elvekkel ellentétes adómentességeket állapíthat meg, a Bíróság úgy határozott, hogy ezeket megszorítóan kell értelmezni (lásd e tekintetben a fent hivatkozott SDC-ügyben hozott ítélet 20. pontját, a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-4947. o.] 12. pontját és a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 28. pontját).

26 A jelen esetben a hatodik irányelv 15. cikkének 7. és 9. pontjai szerint az ugyanazon cikk 6. pontjában említett légi járművek ellátására szolgáló termékértékesítések és az e 6. pontban nem említett — de az e cikkben érintett légi járművek, illetve azok szállítmányának közvetlen szükségleteit kielégítő — egyéb szolgáltatásnyújtások mentesek a HÉA alól.

27 A 15. cikk 6. pontja az „elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaságok által alkalmazott légi járművekre" vonatkozik.

28 Így ellentétben a Bizottság és a dán kormány álláspontjával, a hatodik irányelv 15. cikkének 7. és 9., valamint ugyanazon cikkének 6. pontjában rögzített adómentesség kifejezetten vonatkozik az elsősorban nemzetközi tevékenységet végző légiforgalmi társaságok által alkalmazott légi járművek belföldi járataira.

29 A Bizottság által hivatkozott azon körülmény, hogy a tagállamokon belüli adómentességeket a hatodik irányelv 13. cikke rögzíti, és hogy az ugyanazon irányelv 15. cikke szerinti adómentesség feltételei ezzel teljes mértékben összhangban vannak, nem eredményezheti e 15. cikk olyan értelmezését, ami eltér a szöveg nyilvánvaló tartalmától.

30 Az első kérdésre tehát a válasz az, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 6., 7. és 9. pontjainak rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésekben említett, az elsősorban a nemzetközi fizető forgalomban működő légiforgalmi társaságok által alkalmazott, de belföldi járaton üzemeltetett légi járművek ellátásához szükséges termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások mentesek a HÉA alól.

A második kérdésről

31 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság érdemben arra vár választ, hogy milyen feltételeket kell figyelembe venni annak megállapítása során, hogy egy légiforgalmi társaság elsősorban a nemzetközi forgalomban működik.

A Bírósághoz benyújtott észrevételek

32 A Bizottság és a dán kormány álláspontja szerint az első kérdésre adandó válaszra tekintettel nincs helye válasznak erre a kérdésre.

33 A Cimber Air A/S arra hivatkozik, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontja által használt „elsősorban" kifejezést az egy adott légiforgalmi társaság által lebonyolított forgalom összessége alapján kell értelmezni, egyrészről időben, másrészről az eredmény és az értékesítési feltételek fényében.

34 Álláspontja szerint a forgalom nemzetközi részét hosszú időszak alapulvételével kell értékelni, oly módon, hogy ha egy légiforgalmi társaság több éven keresztül elsősorban a nemzetközi forgalomban működött, és egy adott évben ez a tevékenysége csökkent, ez utóbbi évre alapozva a HÉA tekintetében ne lehessen eltérően minősíteni e társaság légi járműveit.

35 Ami az adott légiforgalmi társaság nemzetközi forgalma súlyának elbírálásakor irányadó feltételeket illeti, a Cimber Air A/S azt javasolja, hogy az eredményt férőhely-kilométerekben mérjék, ami így lehetővé tenné a nemzetközi járatokból származó üzleti forgalom megállapítását.

36 A társaság arra hivatkozik, hogy az olyan mérőszámok, mint a fizető utasok száma és a megtett utak száma nem adnak ugyanolyan pontos eredményt egy légiforgalmi társaság tevékenységének jelentősége tekintetében.

A Bíróság válasza

37 A jelen ítélet 23. és 25. pontjaiban hivatkozott okokból az „elsősorban a nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság" fogalma a közösségi jog részét képezi, és kifejezetten abban a tekintetben értelmezendő, amennyiben HÉA-mentességet alapoz meg.

38 Ennek az értelmezésnek tekintettel kell lennie a kérdéses rendelkezés egyes nyelvi változatai közötti eltérésekre. Az irányelv 15. cikke 6. pontjának francia, olasz, spanyol és portugál változata az „essentiellement" szót vagy annak megfelelőjét használja, míg a dán, a német, az angol és a holland a „hovedsageligt", „hauptsächlich", „chiefly" és „hoofdzakelijk" szavakat alkalmazzák. Ez utóbbi kifejezések értelmében az idézett rendelkezés azon légiforgalmi társaságokra vonatkozna, amelyek nemzetközi forgalma egyszerű túlsúlyban lenne nem nemzetközi forgalmukkal szemben, míg az előbbiek értelmében e társaságoknak tevékenységüket majdhogynem kizárólagosan a nemzetközi forgalom keretében kellene lebonyolítaniuk.

39 Ebből az elemzésből arra a megállapításra juthatunk, hogy azon légiforgalmi társaságokat kell mindenképpen elsősorban a nemzetközi forgalomban működőnek tekinteni, amelyek nem nemzetközi tevékenysége érezhetően kevésbé jelentős nemzetközi tevékenységüknél.

40 A második kérdésre a válasz az, hogy a nemzeti bíróságok feladata annak értékelése, hogy milyen jelentősséggel bír e társaságok nemzetközi, illetve nem nemzetközi tevékenysége. Ezen értékelés céljából figyelembe vehető minden olyan tényező, amely eligazítást nyújthat a kérdéses forgalomtípus jelentősége tekintetében, így különösen az üzleti forgalom.

A költségekről

41 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban résztvevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez utóbbi bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) az alábbiak szerint határoz:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv 15. cikke 6., 7. és 9. pontjainak rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésekben említett, az elsősorban a nemzetközi fizető forgalomban működő légiforgalmi társaságok által alkalmazott, de belföldi járaton üzemeltetett légi járművek ellátásához szükséges termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások mentesek a HÉA alól.**

2) **A nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy milyen jelentősséggel bír e társaságok nemzetközi, illetve nem nemzetközi tevékenysége. Ezen értékelés során figyelembe vehető minden olyan tényező, amely eligazítást nyújthat a kérdéses forgalomtípus jelentősége tekintetében, így különösen az üzleti forgalom.**

Aláírások