

C?97/06. sz. ügy

Navicon SA

kontra

Administración del Estado

(a Tribunal Superior de Justicia de Madrid [Spanyolország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Adómentességek – A 15. cikk 5. pontja – A »tengerjáró hajók bérszállításra történ? rendelkezésre bocsátásának« fogalma – Olyan nemzeti szabályozás összeegyeztethet?sége az irányelvvel, amely kizárólag a bérszállításra történ? teljes rendelkezésre bocsátás esetén teszi lehetővé az adómentességet”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek*

(77/388 tanácsi irányelv, 15. cikk, 5. pont)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek*

(77/388 tanácsi irányelv, 15. cikk, 5. és 13. pont)

1. A 92/111 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontját, amely el?írja nyílt tengeri közlekedésre szánt hajók bérszállításra történ? rendelkezésre bocsátásának adómentességét, akként kell értelmezni, hogy e hajók bérszállításra történ?, mind teljes, mind részleges rendelkezésre bocsátására vonatkozik. Így e rendelkezéssel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárólag a szóban forgó hajók bérszállításra történ? teljes rendelkezésre bocsátása esetében biztosít hozzáadottértékadó?mentességet.

Ugyanis a nemzetközi kereskedelem keretében a hatodik irányelv 15. cikkében érintett, a Közösségen kívülre történ? kivitelre irányuló ügyletek, a hasonló ügyletek, illetve a nemzetközi fuvarozás hozzáadottérték?adó alóli mentességének célja, hogy tiszteletben tartsa az áruk és szolgáltatások rendeltetési hely szerinti megadóztatásának elvét. Valamennyi kivitelre irányuló, valamint ahhoz hasonló tevékenység mentes a hivatkozott adó alól annak érdekében, hogy biztosítsák, hogy a szóban forgó tevékenységet kizárólag a termékek fogyasztásának helyén adóztassák meg.

Az olyan nemzeti szabályozás, amely a bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátás esetére korlátozza a hozzáadottértékadómentességet, a rendelkezésre bocsátott hajó méretét teszi függvé a mentességet, így az azonos mennyiségű rakomány hol adómentes, hol pedig adóköteles, attól függően, hogy az a hajótér felületének kizárólag egy részét vagy teljes egészét foglalja-e el. Márpedig meg kell állapítani, hogy az ilyen körülmény megfosztja hatékony érvényesülését a bérszállításra vonatkozó, a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában elírt adómentességet.

E körülmények között, még ha igaz is, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában elírt mentesség meghatározásakor alkalmazott kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, a bérszállítás fogalmának különösen szoros értelmezése mind e rendelkezés szövegének, mind pedig céljának megsértéséhez vezetne.

(vö. 29., 31-33. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A 92/111 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti bérszállítási szerződés abban különbözik az áru fuvarozási szerződéstől, hogy az valamely személy – a bérszállító – részéről a hajó más személy – a bérszállítató – számára történő teljes vagy részleges rendelkezésre bocsátásával jár, míg a hatodik irányelv 15. cikkének 13. pontja értelmében az áru fuvarozási szerződés esetében a fuvarozó kizárólag az áru fuvarozására vállal felelősséget az ügyfelével szemben. A nemzeti bíróság feladata, hogy figyelembe vegye a bérszállítás releváns körülményeit, hogy megállapítsa jellemzőit annak értékeléséhez, hogy ezen ügyletet bérszállításnak vagy áru fuvarozási szolgáltatásnyújtásnak kell-e minősíteni. A szóban forgó bíróságnak különösen figyelembe kell vennie a felek között létrejött szerződés rendelkezéseit, valamint a nyújtott szolgáltatás konkrét jellegét és tartalmát annak meghatározásához, hogy a szerződés eleget tesz-e a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti bérszállítási szerződés feltételeinek. A hivatkozott szerződés jogi természetének ilyen vizsgálata továbbá szükségesnek tűnik annak érdekében, hogy biztosítsák a hatodik irányelvben elírt mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megelőzzék ezen irányelv érvényesülésének kijátszását, kikerülését és az esetleges visszaéléseket.

(vö. 37-40. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2007. október 18.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Adómentességek – A 15. cikk 5. pontja – A »tengerjáró hajók bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásának« fogalma – Olyan nemzeti szabályozás összeegyeztethetősége az irányelvvel, amely kizárólag a bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátás esetén teszi lehetővé az adómentességet”

A C-97/06. sz. ügyben,

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

Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Spanyolország) a Bírósághoz 2006. február 20-án érkezett, 2006. január 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Navicon SA**

és

az **Administración del Estado**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, G. Arestis (előadó), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: R. Grass,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a spanyol kormány képviselőjében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
- a belga kormány képviselőjében A. Hubert, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében K. Georgiadis és M. Papida, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében M. Afonso és L. Escobar Guerrero, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2007. március 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 15. cikke 5. pontjának értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Navicon SA (a továbbiakban: Navicon), az alapügy felperese és az Administración del Estado között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy az utóbbi elutasította az előbbi mentesítését a Navicon-hajók bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátására vonatkozó szerződés kapcsán kifizetett összegek utáni hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) alól.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv „Adómentesség a Közösségből történő kivitel és hasonló ügyletek,

valamint a nemzetközi fuvarozás esetén” cím? 15. cikkének 1., 4., 5. és 13. pontja el?írja:

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

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

[...]

4. a termékek értékesítése azon vízijárm?vek 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 ment?hajóként, vagy partmenti 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: bérszállításra történ? rendelkezésre bocsátása] 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;

[...]

13. szolgáltatások nyújtása, beleértve a szállítást [helyesen: fuvarozást] és az azt kísér? ügyleteket is, de kivéve a 13. cikk értelmében mentesített szolgáltatásokat, amennyiben azok közvetlenül kapcsolódnak a 7. cikk (3) bekezdésének, illetve a 16. cikk (1) bekezdése A. részének rendelkezései hatálya alá tartozó termékek kiviteléhez vagy behozatalához.”

A nemzeti szabályozás

4 A hozzádottérték?adóról szóló, 1992. december 28?i 37/1992 törvény (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE 312. sz., 1992. december 29., 44247. o.; a továbbiakban: HÉA?ról szóló törvény) 22. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A kivitelhez hasonló tevékenységekhez kapcsolódó adómentességek

A szabályozásban el?írt feltételek mellett az alábbi tevékenységek adómentesek:

Els?sorban: az alábbiakban meghatározott hajók értékesítése, építése, átépítése, javítása, karbantartása, valamint bérszállításra történ? teljes rendelkezésre bocsátása vagy bérbeadása:

1°) Nyílt tengeri közlekedésre alkalmas olyan hajók, amelyeket nemzetközi forgalomban áruk vagy utasok ellenérték fejében történő szállítására irányuló kereskedelmi tevékenységek – ideértve a turistautakat, illetve az ipari vagy halászati tevékenységeket is – folytatására használnak.

Kizártak az adómentességből a sporttevékenységekre, a szabadidős célra vagy az általában véve magánhasználatra szolgáló hajók.”

Az alapügy tényállása és az elzeterjesztett kérdések

5 Amint az az elzeterjesztett döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a Navicon és a Compañía Transatlántica Española SA bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátásra vonatkozó szerződést kötött, amellyel az előbbi ellenérték fejében az utóbbi rendelkezésére bocsátja hajói rakodófelületének egy részét, konténereknek az Ibériai-félsziget és a Kanári-szigetek – amelyek a hatodik irányelv 3. cikkének (3) bekezdése szerint Közösségen kívüli területnek minősülnek – kikötői közti fuvarozásához. A Navicon nem számított fel HÉA-t a szóban forgó szerződéssel kapcsolatos számlákon, mivel úgy vélte, hogy a bérszállítási tevékenység adómentességet élvez.

6 Mindazonáltal a spanyol adóhatóság, mivel úgy ítélte meg, hogy az adott esetben – mivel bérszállításra történő részleges, tehát nem teljes rendelkezésre bocsátásról volt szó – nem volt alkalmazható a HÉA-ról szóló törvény 22. cikkének (1) bekezdésében foglalt mentesség, kezdeményezte a szóban forgó bérszállítási szerződés kapcsán kifizetett összegek utáni HÉA behajtását.

7 A Navicon vitatta azonban a szóban forgó adó behajtását a Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid előtt, amely elutasította keresetét. Ezen elutasító határozatot követően a Navicon fellebbezést nyújtott be a kérdést elzeterjesztő bírósághoz.

8 Mivel a szóban forgó jogvita eldöntése szükségessé teszi a hatodik irányelv értelmezését, a Tribunal Superior de Justicia de Madrid úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzeterjesztett döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„1) A hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti adómentesség alkalmazásában a »bérszállításra történő rendelkezésre bocsátása« kifejezést úgy kell-e érteni, hogy az kizárólag a hajótér egészének rendelkezésre bocsátására (teljes rendelkezésre bocsátás) vonatkozik, vagy magában foglalja a hajótér egy részének vagy hányadának rendelkezésre bocsátását (részleges rendelkezésre bocsátás) is?

2) Összeegyeztethető-e a hatodik irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely csak teljes rendelkezésre bocsátás esetén teszi lehetővé az adómentességet?”

Az elzeterjesztett döntéshozatalra elzeterjesztett kérdésekről

9 Két, együtt vizsgálendő kérdésével a kérdést elzeterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontját akként kell-e értelmezni, hogy az a nyílt tengeri közlekedésre szánt hajók bérszállításra történő teljes és részleges rendelkezésre bocsátására is vonatkozik. E tekintetben a bíróság arra is választ vár, hogy a rendelkezés ellentétes-e az alapügyben felmerülthöz hasonló olyan nemzeti szabályozással, amely kizárólag a szóban forgó hajók bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátása esetében biztosít HÉA alóli mentességet.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

10 A görög és a spanyol kormány úgy véli, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában szereplő bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás fogalma kizárólag a hajótér egészének rendelkezésre bocsátására vonatkozik, és így azt a következtetést vonja le, hogy a HÉA-ról szóló törvény megfelel a szóban forgó rendelkezésnek. E tekintetben úgy érvelnek, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelvben foglalt mentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel kivételt jelentenek azon általános elv alól, amely szerint az adóalany ellenszolgáltatás fejében történő minden egyes szolgáltatásnyújtása HÉA-köteles.

11 A spanyol kormány hozzáfűzi, hogy a szóban forgó rendelkezésben foglalt adómentesség célja, hogy Közösségen kívüli értékesítés esetében megkönnyítse a HÉA érvényesítését, amely azzal jár, hogy a bérszállítás kizárólag a nemzetközi közlekedés esetében adómentes. E kormány szerint az e célnak leginkább megfelel és legszigorúbb értelmezés szerint kizárólag akkor adható meg ilyen mentesség, ha a hajó egészének bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásáról van szó, azaz, ha a szolgáltatásnyújtás igénybe vevője nemzetközi forgalomban kívánja a hajót igénybe venni.

12 A belga kormány és az Európai Közösségek Bizottsága azonban fenntartja, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában szereplő „bérszállítás céljából történő rendelkezésre bocsátás” kifejezés a tengerjáró hajók mind teljes, mind pedig részleges rendelkezésre bocsátására is vonatkozik.

13 Ugyanezen kormány szerint a hatodik irányelv 15. cikke 5. pontjának megfogalmazásából egyértelműen kitűnik, hogy e rendelkezés a nemzetközi forgalomban részt vevő hajók, és nem pedig a hajóval történő bérszállítás egyes típusainak HÉA alóli mentesítésére irányul. Mindenesetre a szóban forgó kormány emlékeztet arra, hogy amennyiben valamely közösségi rendelkezés többféleképpen értelmezhető, az annak hatékony érvényesülését biztosító értelmezést kell előnyben részesíteni. Az alapügyben a bérszállítás fogalmának értelmezésekor a teljes rendelkezésre bocsátásra való korlátozás veszélybe sodorná a szóban forgó 15. cikk 5. pontjának hatékony érvényesülését abban az értelemben, hogy ugyanazon útvonal és ugyanazon teherhajó tekintetében a bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátás HÉA-köteles lenne, míg a teljes rendelkezésre bocsátás mentesülne a HÉA alól.

14 A Bizottság előzetesen azt állítja, hogy a HÉA-mentességre vonatkozó rendelkezések esetében szigorú értelmezést kell alkalmazni, mivel a hatodik irányelv 15. cikkében foglalt, a hajókra és a repülőgépekre vonatkozó adómentességek az ezen irányelvben előírt általános szabályok alól kettős kivételt jelentenek, mivel mentességet állapítanak meg, és az egységes piac közös HÉA-rendszere alóli kivételt feltételeznek.

15 Mindazonáltal a Bizottság szerint a hatodik irányelv 15. cikke 5. pontjának szövegéből kitűnik, hogy e rendelkezés a tengerjáró hajók bérszállításra történő teljes és részleges rendelkezésre bocsátására is vonatkozik. Ugyanis a szóban forgó rendelkezés nem tesz különbséget e kéttípusú bérszállítás között, és így nem tűnik lehetségesnek, hogy valamely tagállam az ezen irányelv szövegéből egyértelműen kitűnő tárgyi hatálytól eltérő tárgyi hatályt adjon a vitatott mentességnek (lásd ebben az értelemben a C-382/02. sz., Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítéletet [EBHT 2004, I-8379. o.]). Továbbá a hatodik irányelv 15. cikkének első mondata nem ruházza fel a tagállamokat a mentességnek az irányelvben meghatározott tárgyi hatálya módosítására.

16 A Bizottság ezenfelül úgy véli, hogy a harmadik államba kivitt áruknak minden adó alól mentesnek kell lenniük, amikor elhagyják a Közösség területét, ami megköveteli a nyújtott bérszállítási szolgáltatás adómentességét, attól függetlenül, hogy teljes vagy részleges rendelkezésre bocsátásról van-e szó. Végül, az adómentességnek a bérszállításra történő teljes

rendelkezésre bocsátásra korlátozott alkalmazása azzal jár, hogy a bérszállítást végző hajó méretét?l teszik függ?vé az adómentességet, mivel a szóban forgó hajó rakterét?l függ?en az azonos mennyiség? rakomány bizonyos esetekben adómentességet élvez, egyes esetekben pedig nem.

17 Mindazonáltal a Bizottság értékeli a HÉA-ról szóló törvény esetleges igazolásait is. E tekintetben megvizsgálja annak lehet?ségét, hogy a fuvarozási szerződésre vonatkozóan a hatodik irányelv 15. cikkének 13. pontjában meghatározott adószabályozást alkalmazzák a bérszállítási szerződésre. Ugyanis a szerződés alapvető célja és oka mindkét esetben áru egyik helyről egy másikra történő szállítása. Mindazonáltal úgy véli, hogy ezen összevonás ellentétes lenne a – bérszállításra az árufuvarozási szolgáltatásokétól eltérő jogi szabályozást előíró – hatodik irányelv tartalmával és céljával.

18 Végül a Bizottság azt a következtetést vonja le, hogy a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy – a felek között létrejött szerződés szövegére, valamint a nyújtott szolgáltatás egyedi jellegére és tartalmára figyelemmel – az alapügyben vitatott szerződés a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti bérszállítási szerződés jellemzőivel rendelkezik-e.

A Bíróság válasza

19 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a HÉA-ról szóló törvény 22. cikkének (1) bekezdése adómentességet biztosít a nyílt tengeri közlekedésre alkalmas olyan hajók bérszállításra történő rendelkezésre bocsátása esetében, amelyeket nemzetközi forgalomban, áruk ellenérték fejében történő fuvarozására irányuló kereskedelmi tevékenységek folytatására használnak. Emellett nem vitatott, hogy a hatodik irányelv 3. cikke (3) bekezdésének második albekezdése szerint a Kanári-szigetek Közösségen kívüli területnek minősülnek, és e rendelkezésnek és ugyanezen irányelv 15. cikke 1. pontjának együttes olvasata értelmében az e szigetek felé történő árufuvarozás a HÉA szempontjából kivételnek minősül.

20 A hatodik irányelvben előírt adómentességek tekintetében emlékeztetni kell arra, hogy azok 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-én 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 fent hivatkozott Cimber Air ügyben hozott ítélet 23. pontját).

21 Ez a szabályozás különösen két elven alapul. Egyrészt?l a HÉA tárgyát képezi az adóalanyok által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás és termékértékesítés. Másrészt?l az adósemlegesség elve tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a HÉA kivétele során (a fent hivatkozott Cimber Air ügyben hozott ítélet 24. pontja).

22 Ezen elvekre figyelemmel a szóban forgó mentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel kivételt jelent azon általános elv alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden egyes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás HÉA-köteles (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott SDC-ügyben hozott ítélet 20. pontját, a fent hivatkozott Cimber Air ügyben hozott ítélet 25. pontját, valamint a C-445/05. sz. Haderer-ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4841. o.] 18. pontját). E szigorú értelmezést rögzítő szabály nem jelenti azt, hogy az ezen adómentességek meghatározására használt kifejezéseket úgy kell értelmezni, hogy az megfossza azokat hatásuktól (a C-284/03. sz., Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-11237. o.] 17. pontja és a fent hivatkozott Haderer-ügyben hozott ítélet 18. pontja).

23 A jelen ítélet 20–22. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat által megállapított értelmezési szempontok alapján kell értelmezni a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában foglalt bérszállítás céljából történ? rendelkezésre bocsátás kifejezést.

24 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a szóban forgó cikk nem határozza meg a bérszállításra történ? rendelkezésre bocsátás fogalmát. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely közösségi jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem annak szöveggörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkit?zéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd különösen a C?301/98. sz., KVS International ügyben 2000. május 18?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?3583. o.] 21. pontját és a C?53/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2006. július 6?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?6215. o.] 20. pontját).

25 El?ször is kit?nik a hatodik irányelv 15. cikke 5. pontjának szövegéb?, hogy a tagállamok adómentességben részesítik az ugyanezen cikk 4. pontjának a) és b) alpontjában említett tengerjáró hajók szállításait, átépítését javítását, karbantartását, bérszállításra történ? rendelkezésre bocsátását és bérbeadását, különösen a nyílt tengeri forgalomra és kereskedelmi tevékenység folytatására szánt hajókét, valamint az e hajókba beépített vagy az üzemelésükhöz szükséges tárgyak – beleértve a halászati felszereléseket – szállítását, bérbeadását, javítását és karbantartását.

26 Azt is meg kell állapítani, hogy a szóban forgó 15. cikk 5. pontja nem tesz különbséget a teljes és a részleges rendelkezésre bocsátás között. E rendelkezés megfelel a nyílt tengeri forgalomra szánt hajók bérszállításra történ? rendelkezésre bocsátásának – annak teljes vagy részleges jellegére tekintet nélküli – megemlíítésével a 15. cikkben említett HÉA alóli mentesség eseteinek a felsorolásánál.

27 Emellett, mivel HÉA?ról szóló törvény 22. cikkének (1) bekezdése a bérszállítás fogalmának különös értelmezésén alapszik, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, jóllehet a hatodik irányelv 15. cikke értelmében a tagállamok fektetik le a mentességek feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák a megfelel? és egyértelm? alkalmazásukat, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket, e feltételek nem befolyásolhatják az el?írt mentességek tartalmának meghatározását (lásd analógia útján a C?76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?249. o.] 26. pontját és a C?498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?4427. o.] 24. pontját).

28 Ebb?l a szempontból az, hogy egy meghatározott ügylet HÉA?köteles?e, vagy mentes?e a HÉA alól, nem függhet attól, hogy a nemzeti jog hogyan min?síti azt (lásd a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 25. pontját, valamint a fent hivatkozott Haderer?ügyben hozott ítélet 25. pontját).

29 Másodszor, ami a hatodik irányelv 15. cikkének célját illeti, meg kell állapítani, hogy az a HÉA?mentesség tekintetében a Közösségen kívülre történ? kivitellel, a hasonló ügyletekkel, illetve a nemzetközi fuvarozással foglalkozik. Ugyanis a nemzetközi kereskedelem keretében az ilyen mentesség célja, hogy tiszteletben tartsa az áruk és szolgáltatások rendeltetési hely szerinti megadóztatásának elvét. Valamennyi kivitelre irányuló, valamint ahhoz hasonló tevékenység HÉA?mentes annak érdekében, hogy biztosítsák, hogy a szóban forgó tevékenységet kizárólag a termékek fogyasztásának helyén adóztassák meg.

30 Az alapügyben a HÉA?ról szóló törvény 22. cikke (1) bekezdésének szövegéb?l kit?nik, hogy kizárólag a nyílt tengeri közlekedésre szánt és a nemzetközi forgalomban használt hajók bérszállításra történ? teljes rendelkezésre bocsátása HÉA?mentes. Így, jóllehet kivitelhez hasonló

tevékenységekről van szó, e törvény nem teszi lehetővé e hajók bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátásának adómentességét. Következésképpen a szóban forgó tevékenységek során az ilyen típusú bérszállítás esetében figyelmen kívül hagyják az érintett aruk és szolgáltatások rendeltetési helyen való megadóztatásának elvét, és sértik a hatodik irányelv 15. cikkében előírt adómentességi rendszer célját.

31 Emellett hozzá kell fűzni, hogy amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, a szóban forgó törvény, mivel a bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátás esetére korlátozza a HÉA-mentességet, a rendelkezésre bocsátott hajó méretétől teszi függővé a mentességet, így az azonos mennyiségű rakomány hol adómentes, hol pedig adóköteles, attól függően, hogy az a hajótér felületének kizárólag egy részét vagy teljes egészét foglalja-e el. Márpedig meg kell állapítani, hogy az ilyen körülmény megfosztja hatékony érvényesülésétől a bérszállításra vonatkozó, a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában előírt adómentességet.

32 E körülmények között, még ha igaz is, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában előírt mentesség meghatározásakor alkalmazott kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, a bérszállítás fogalmának különösen szoros értelmezése mind e rendelkezés szövegének, mind pedig céljának megsértéséhez vezetne.

33 Így a kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontját akként kell értelmezni, hogy a nyílt tengeri közlekedésre szánt hajók bérszállításra történő mind teljes, mind részleges rendelkezésre bocsátására vonatkozik. Így e rendelkezéssel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, amely kizárólag a szóban forgó hajók bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátása esetében biztosít HÉA-mentességet.

34 A Bizottság a Bíróság elé terjesztett észrevételeiben mindazonáltal megvizsgálja annak lehetőségét, hogy az áru fuvarozási szerződéshez hasonlóan tekintsek-e a hajó bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátására irányuló szerződést, ami lehetővé tenné, hogy a szóban forgó bérszállítás a hatodik irányelv 15. cikkének 13. pontjában foglalt, a kivitt termékek fuvarozására alkalmazandó adómentességben részesüljön, ha e termékek megfelelnek az e rendelkezésben előírt feltételeknek. Ezen összefüggésben és ilyen összevonás útján adómentességben részesíthető a hajó bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátása a kivitelhez hasonló tevékenységek keretében.

35 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a kivitelre vonatkozó mentességeket illetően a hatodik irányelv e két szerződéstípus, azaz a bérszállítási és a fuvarozási szerződés számára eltérő jogi szabályozást ír elő. A nyílt tengeri forgalomra szánt hajók bérszállításra történő rendelkezésre bocsátására vonatkozó adómentességet a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja írja elő, míg az áru fuvarozási szolgáltatás mentességét ugyanezen cikk 13. pontja. Már tehát e cikk szövegéből is kitűnik, hogy a szóban forgó szerződések a célból való összevonása, hogy a HÉA tekintetében azonos szabályozás alá tartozzanak, semmilyen alappal nem rendelkezik a mentességeknek a hatodik irányelv által létrehozott rendszerében.

36 Amint azt a főtanácsnok indítványa 27. pontjában is kiemelte, meg kell állapítani, hogy ha a nyílt tengeri forgalomra szánt hajók bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásának fogalmát azok teljes rendelkezésre bocsátására kívánták volna korlátozni, és a részleges rendelkezésre bocsátást az áru fuvarozási szolgáltatás nyújtásával kívánták volna azonos megítélés alá helyezni, a közösségi jogalkotó pontosította volna azt a hatodik irányelv 15. cikkében.

37 A kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban, hogy figyelembe vegye az alapügyben érintett bérszállítás releváns körülményeit, hogy megállapítsa jellemzőit annak értékeléséhez, hogy ezen ügyletet bérszállításnak vagy áru fuvarozási szolgáltatásnyújtásnak kell-e minősíteni. A szóban forgó bíróságnak különösen figyelembe kell vennie a felek között létrejött szerződés

rendelkezéseit, valamint a nyújtott szolgáltatás konkrét jellegét és tartalmát annak meghatározásához, hogy a szerződés eleget tesz-e a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti bérszállítási szerződés feltételeinek.

38 E tekintetben, amint azt a Bizottság hangsúlyozta, a bérszállítási szerződés abban különbözik az áru fuvarozási szerződéstől, hogy az valamely személy – a bérszállító – részéről a hajó más személy – a bérszállítató – számára történő teljes vagy részleges rendelkezésre bocsátásával jár, míg az áru fuvarozási szerződés esetében a fuvarozó kizárólag az áru fuvarozására vállal felelősséget az ügyfelével szemben.

39 Az alapügyben felmerült szerződés jogi természetének ilyen vizsgálata továbbá szükségesnek tűnik annak érdekében, hogy biztosítsák a hatodik irányelvben előírt mentességek megfelelését és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megelőzzék ezen irányelv érvényesülésének kijátszását, kikerülését és az esetleges visszaéléseket.

40 A fentiekből következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az alapeljárásban vitatott szerződés megfelel-e a 77/388 hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti bérszállítási szerződés valamennyi feltételének.

A költségekről

41 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az 1992. december 14-ii 92/111/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 15. cikkének 5. pontját akként kell értelmezni, hogy a nyílt tengeri közlekedésre szánt hajók bérszállításra történő mind teljes, mind részleges rendelkezésre bocsátására vonatkozik. Így e rendelkezéssel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, amely kizárólag a szóban forgó hajók bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátása esetében biztosít hozzáadottértékadómentességet.**

2) **A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az alapeljárásban vitatott szerződés megfelel-e a 77/388 hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti bérszállítási szerződés valamennyi feltételének.**

Aláíráások

*Az eljárás nyelve: spanyol.