

C-116/10. sz. ügy

État du Grand-Duché de Luxembourg

és

Administration de l'enregistrement et des domaines

kontra

Pierre Feltgen mint a Bacino Charter Company SA vagyonfelügyelője

és

Bacino Charter Company SA

(a Cour de cassation [Luxemburg] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – Adómentességek – A 15. cikk 4. pontjának a) alpontja, és a 15. cikk 5. pontja – A tengerjáró hajók bérbeadására irányuló ügyletek adómentessége – Terjedelem”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadórendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek – A nyílt tengeren használt vízi járművek haszonbérbe adásának adómentessége

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

A 91/680 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik tanácsi irányelv 15. cikkének 5. pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti hozzáadottértékadómentesség nem alkalmazható az olyan szolgáltatásnyújtásokra, amelyek vízi járműnek személyzettel együtt, nyílt tengeren történő kedvtelési utazás céljára, természetes személyek számára, díjazás ellenében való rendelkezésre bocsátását foglalják magukban.

E cikk ugyanis a nyílt tengeren, utasok díjazás ellenében történő szállítására, kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használt vízi járművek bérbeadására vonatkozik. Annak érdekében, hogy az ilyen bérbeadási szolgáltatásnyújtás e rendelkezés értelmében adómentességet élvezzen, az érintett vízi jármű bérlőjének e vízi járművet gazdasági tevékenység folytatására kell használnia. Következésképpen, amennyiben a vízi járművet olyan személyeknek adják bérbe, akik azt kizárólag kedvtelésből, és nem haszonszerzésből, bármiféle gazdasági tevékenységen kívül használják, a bérbeadási szolgáltatásnyújtás nem felel meg a hozzáadottértékadómentesség hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában meghatározott kifejezett feltételeinek.

(vö. 13., 14., 21. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. december 22.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Adómentességek – A 15. cikk 4. pontjának a) alpontja, és a 15. cikk 5. pontja – A tengerjáró hajók bérbeadására irányuló ügyletek adómentessége – Terjedelem”

A C-116/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (Luxemburg) a Bírósághoz 2010. március 3-án érkezett, 2010. február 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **État du Grand-Duché de Luxembourg**,

az **Administration de l'enregistrement et des domaines**

és

Pierre Feltgen, mint a Bacino Charter Company SA vagyonfelügyelője,

a **Bacino Charter Company SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, Juhász E., és G. Arestis (előadó) bírák,

előtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az État du Grand-Duché de Luxemburg és az Administration de l'enregistrement et des domaines képviselőiben F. Kremer és P.-E. Partsch ügyvédek,
- a Bacino Charter Company SA vagyonfelügyelőjeként eljáró P. Feltgen és a Bacino Charter Company SA képviselőiben B. Felten ügyvéd,

- a német kormány képviselőjében T. Henze, C. Blaschke és B. Klein, meghatalmazotti minőségben,
- a ciprusi kormány képviselőjében D. Kallí, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az 1991. december 16?i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 15. cikke 5. pontjának értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az État du Grand-Duché de Luxembourg és az Administration de l'enregistrement et des domaines (a továbbiakban: adóhatóság), valamint P. Feltgen, a luxemburgi jog szerint alapított Bacino Charter Company SA (a továbbiakban: Bacino) vagyonfelügyelője között az 1998?as és az 1999?es adóévre vonatkozó adókiivetési értesítésekben szerepl? hozzáadott?érték adó (a továbbiakban: HÉA) Bacino általi megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el?.

Jogi háttér

3 A hatodik irányelvnek az „Adómentesség a Közösség?l történ? kivétel és hasonló ügyletek, valamint a nemzetközi fuvarozás esetén” címet viselő 15. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„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 adóki játszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

4. a termékek értékesítése azon vízijárm?vek ellátása érdekében:

a) amelyeket a nyílt tengeren fizetett utasok [helyesen: utasok díjazás ellenében történ?] szállítására, kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használnak;

b) amelyeket a tengeren segély? vagy ment?hajóként, 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;

[...]"

A nemzeti szabályozás

4 A hatodik irányelvet a hozzáadottérték–adóról szóló, 1979. február 12-i törvény (a továbbiakban: luxemburgi törvény) ültette át a luxemburgi jogrendszerbe. E törvény alapügy tényállása idején alkalmazandó 43. cikke (1) bekezdése i. pontjának második francia bekezdése elírja, hogy a tengeri közlekedés érdekében teljesített szolgáltatásnyújtások a nagyhercegi rendeletben meghatározandó korlátok között és feltételek szerint mentesek a HÉA alól.

5 A Közösségen kívülre történő kivitelre irányuló ügyletek, az áruk Közösségen belüli szállítása, és más ügyletek hozzáadottérték–adó alóli mentességéről szóló, 1999. június 16-i nagyhercegi rendelet 7. cikke (2) bekezdése a) pontjának első francia bekezdése szerint az említett 43. cikkben foglalt, tengeri közlekedés érdekében teljesített szolgáltatásnyújtások alatt a nyílt tengeren, utasok vagy termékek díjazás ellenében történő szállítására, illetve kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használt vízijárművek – a jachtok és sport- vagy szórakozási célú más hajók kivételével – haszonbérbe- és bérbeadása értendő.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

6 1998. július 10. és 1999. augusztus 8. között a Bacino a tulajdonában álló vízijárművet személyzettel együtt díjazás ellenében rendszeresen, nyílt tengeren kedvtelésből hajózó természetes személyek rendelkezésére bocsátotta. Mivel úgy gondolta, hogy e tevékenység HÉA-mentes, a Bacino nem számította fel ezen adót.

7 Az adóhatóság – miután úgy vélte, hogy a luxemburgi törvény 43. cikke (1) bekezdése i. pontjának második francia bekezdésében foglalt HÉA-mentesség nem alkalmazható, mivel e vízijármű nem kereskedelmi hajó volt, hanem a jelen ítélet 5. pontjában említett nagyhercegi rendelet értelmében vett jacht – 2001 folyamán az 1998-as és az 1999-es adóévre vonatkozó adókimutatási értesítést küldött a Bacinonak, amely értesítésben szerepeltek a HÉA címén e társaság által felszámítandó összegek.

8 Eredménytelen kifogást követően a Bacino a luxembourgi Tribunal d'arrondissement (körzeti bíróság) előtt indított keresetet ezen adókimutatás ellen, azt állítva, hogy az említett ügylet a luxemburgi törvény 43. cikke (1) bekezdése i. pontja második francia bekezdésének hatálya alá tartozik.

9 E kereset elutasítását követően a Bacino fellebbezést nyújtott be a cour d'appelhez (fellebbezési törvényszék), amely helyt adott a keresetének. E bíróság többek között kimondta, hogy létezett egy fűszolgáltatás: a vízijármű személyzettel való bérbeadása; és egy mellékszolgáltatás: a szállítás. Az említett bíróság, miután megállapította, hogy a Bacino tulajdonában álló vízijármű nyílt tengeri hajózásra szolgált, és az utasszállítás díjazás ellenében történt, így e vízijármű bérbeadása kereskedelmi tevékenységnek minősült, úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában meghatározott két feltétel teljesült.

10 Az adóhatóság a Cour de cassationhoz nyújtott be fellebbezést, amely – mivel úgy ítélte meg, hogy az elzete folyamatban lévő jogvita megoldásához az uniós jog értelmezése szükséges – az eljárást felfüggesztette, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az olyan hajótulajdonos által nyújtott szolgáltatások, aki a vízijárművet személyzettel együtt

díjazás ellenében nyílt tengeren történő kedvtelési utazás céljára természetes személyek rendelkezésére bocsátja, mentesíthető-e a [hatodik irányelv] 15. cikkének 5. pontja alapján az adó alól, amennyiben e szolgáltatások egyidejűleg minősülnek vízijárműbérbeadási szolgáltatásnak és szállítási szolgáltatásnak?”

Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

11 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezésben biztosított HÉA-mentesség alkalmazandó az olyan szolgáltatásnyújtásokra, amelyek a vízijárműnek személyzettel együtt díjazás ellenében nyílt tengeren történő kedvtelési utazás céljára természetes személyek rendelkezésére való bocsátását foglalják magukban.

12 E tekintetben emlékeztetni kell a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatára, amely szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd többek között a 292/82. sz. Merck-ügyben 1983. november 17-én hozott ítélet [EBHT 1983., 3781. o.] 12. pontját, a 34/05. sz. Schouten-ügyben 2007. március 1-jén hozott ítélet [EBHT 2007., I-1687. o.] 25. pontját és a C-433/08. sz. Yaesu Europe ügyben 2009. december 3-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 24. pontját).

13 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 5. pontjának maga a szövege, amely utal e 15. cikk 4. pontjának a) alpontjára, a nyílt tengeren, utasok díjazás ellenében történő szállítására, kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használt vízijárművek bérbeadására vonatkozik. Annak érdekében, hogy az ilyen bérbeadási szolgáltatásnyújtás e rendelkezés értelmében adómentességet élvezzen, az érintett vízijármű bérlőjének e vízijárművet gazdasági tevékenység folytatására kell használnia.

14 Következésképpen, amennyiben – ahogy az alapügyben is – a vízijárművet olyan személyeknek adják bérbe, akik azt kizárólag kedvtelésből, és nem haszonszerzésből és bármiféle gazdasági tevékenységen kívül használják, a bérbeadási szolgáltatásnyújtás nem felel meg a HÉA-mentesség hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában meghatározott kifejezett feltételeinek.

15 Végül utalni kell arra, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja az e 15. cikk 4. pontjának b) alpontjára való utalással adómentességben részesíti a tengeren segély- vagy mentőhajóként, vagy part menti halászatra (ez utóbbi esetben a hajó saját ellátmánya kivételt képez) használt vízijárművek bérbeadását is. Az e rendelkezésekben érintett esetek azonban nyilvánvalóan különböznek alapügy tényállásától.

16 A jelen ítélet 13. és 14. pontjában szereplő értelmezést erősíti egyébiránt a hatodik irányelv 15. cikkében meghatározott adómentességi rendszer azon célja, hogy a kivitellel irányuló ügyletek, a hasonló ügyletek, illetve a nemzetközi fuvarozás esetében tiszteletben tartsa az érintett áruk és szolgáltatások rendeltetési hely szerinti megadóztatásának elvét (lásd a 96/06. sz. Navicon-ügyben 2007. október 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-8755. o.] 29. pontját).

17 Ilyen körülmények között a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában biztosított mentesség nem vonatkozhat az vízijármű bérbeadását jelentő, olyan fogyasztónak szánt szolgáltatásokra, aki szigorúan magáncélra, végső fogyasztóként kívánja a vízijárművet használni.

18 Meg kell állapítani azt is, hogy az Európai Közösségek Bizottsága által az Európai Közösségek Tanácsához 1973. június 29-én benyújtott, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes

adóalap?megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatához f?zött indokolás kifejezetten megemlíti, hogy a szabadid?s célú vízijárm?vek nem tartoznak az ezen irányelv 15. cikkének 5. pontjában biztosított mentesség alá, és hogy a ezekhez kapcsolódó, végs? fogyasztóknak nyújtott szolgáltatások HÉA alá tartoznak. Ezen indokolás meger?síti, hogy a vízijárm?vek bérbeadását jelent?, olyan végs? fogyasztó számára nyújtott szolgáltatások, aki azokat kedvtelésb?l vagy szabadid?s tevékenység céljából veszi igénybe, nem tartoznak e mentesség hatálya alá.

19 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, a HÉA–mentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel azon általános elv alóli kivételeket képeznek, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden szolgáltatás ezen adó hatálya alá tartozik (lásd különösen a C?185/89. sz., Velker International Oil Company ügyben 1990. június 26?án hozott ítélet [EBHT 1990., I?2561. o.] 19. pontját, valamint a C?181/04–C?183/04. sz. Emelka egyesített ügyekben 2006. szeptember 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?8167. o.] 15. pontját).

20 Egyébiránt a jelen ítélet 13. és 14. pontjában kifejtett értelmezést nem kérd?jelezi meg az alapügyben szerepl? szolgáltatásnyújtások nemzeti jog szerinti min?sítése, amely nincs hatással a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdésre adandó válaszra. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából, és különösen a fent hivatkozott, pontosan a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjának értelmezésére vonatkozó Navicon?ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontjából ugyanis kit?nik, hogy 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, mivel az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, jóllehet e 15. cikk bevezet? mondata 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.

21 A fenti megfontolásokra tekintettel az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti HÉA?mentesség nem alkalmazható az olyan szolgáltatásnyújtásokra, amelyek vízijárm?nek személyzettel együtt, nyílt tengeren történ? kedvtelési utazás céljára, természetes személyek számára díjazás ellenében történ? rendelkezésre bocsátását foglalják magukban.

A költségekr?

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

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

Az 1991. december 16?i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel 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 15. cikkének 5. pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti hozzáadottértékadó–mentesség nem alkalmazható az olyan szolgáltatásnyújtásokra, amelyek vízijárm?nek személyzettel együtt, nyílt tengeren történ? kedvtelési utazás céljára, természetes személyek számára díjazás ellenében történ? rendelkezésre bocsátását foglalják magukban.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.