

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2012. július 19.(*)

„Hatodik irányelv – Adómentességek – A 15. cikk 6. pontja – Az első sorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légitársaságok által használt légi járművek értékesítésének adómentessége – A légi járművek olyan gazdasági szereplőnek való értékesítése, amely azt ilyen társaság rendelkezésére bocsátja – A »fizető nemzetközi forgalom« fogalma – Charterjáratok”

A C-33/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) a Bírósághoz 2011. január 21-én érkezett, 2011. január 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **A Oy**

által indított eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, A. Prechal (előadó), L. Bay Larsen, C. Toader és E. Jarašiūnas bírák,

előtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. február 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az A Oy képviseletében P. Salomaa,
- a finn kormány képviseletében M. Pere, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében I. Koskinen és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2012. április 26-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 6. pontjának értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a légi járművek beszerzését terhelő hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: héa) vonatkozó, a Kaakkois-Suomen verovirasto (délkelet-finnországi adóhivatal) által kibocsátott utólagos adómegállapításról szóló értesítéssel szemben az A Oy (a továbbiakban: A) által indított eljárás keretében terjesztették el?

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 A hatodik irányelvnek az „Adómentesség a Közösségből történő kivitel és hasonló ügyletek, valamint a nemzetközi fuvarozás esetén” címet viselő 15. cikke a következőképpen 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:

[...]

4. a termékek értékesítése azon vízi járművek ellátása érdekében:

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

[...]

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;

6. Első sorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaságok által alkalmazott légi járművek szállítása [helyesen: értékesítése], átépítése, javítása, karbantartása, bérletbe adása [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása, valamint az e repülőgépekbe beépített vagy az ezekben használt [helyesen: üzemeltetésükhöz használt] termékek szállítása [helyesen: értékesítése], bérbeadása, javítása és karbantartása;

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

8. az 5. pontban meghatározott, tengerjáró hajók és rakományaik közvetlen szükségleteinek kielégítésére szolgáló szolgáltatásoktól eltérő szolgáltatások;

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

[...]”

5 A hatodik irányelv „Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan” címet viselő XVIa. címe alatti 28a. cikke értelmében:

„(1) A következők szintén hozzáadottérték-adó alá tartoznak:

a) Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el, [...]

Eltérve az első albekezdéstől, az olyan Közösségen belüli termékbeszerzések, amelyeket az (1) bekezdés a) pontjában részletezett feltételek mellett egy adóalany vagy nem adóalany jogi személy végez, nem tartoznak a hozzáadottérték-adó fizetési kötelezettségének hatálya alá.

[...]

[...]

(1a) Az (1) bekezdés a) pontja szerinti eltérés a következők javára szolgál:

a) azon termékek Közösségen belüli beszerzése, amelyek belföldi értékesítése a 15. cikk 4–10. pontja értelmében adómentességet élvez;

[...]

(3) »Közösségen belüli termékbeszerzés«: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan személynek átadott vagy szállított ingó vagyron felett, aki az eladó révén, annak nevében szerzi meg a termékeket, vagy aki megszerzi a termékeket egy olyan tagállamban, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a termékeket feladták vagy szállították [helyesen: a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzése olyan ingó vagyron felett, amelyet az eladó vagy a vevő, vagy a nevükben más személy a vevő részére olyan tagállamba feladott vagy szállított, amely nem egyezik meg azzal, amelyikből a terméket feladták vagy szállították].

[...]”

A finn jog

6 A hatodik héairányelvet Finnországban a hozzáadottérték-adóról szóló, 1993. december 30-i 1501/1993. sz. törvény (Arvonlisäverolaki, a továbbiakban: AVL) ültette át.

7 Az AVL 1. §-a első bekezdésének 3. pontja szerint héát kell fizetni ugyanezen törvény 26a. §-a értelmében vett minden olyan Közösségen belüli termékbeszerzés után, amelyre Finnországban került sor. Ez utóbbi rendelkezés a Közösségen belüli beszerzést úgy határozza meg, mint ingó dolog tulajdonának ellenérték fejében való megszerzése, ha az eladó, a vevő vagy bármely saját nevében eljáró harmadik személy ezen ingóságot egyik tagállamból a másikba szállítja. Az AVL 2b. §-a értelmében a vevő köteles a Közösségen belüli beszerzést az 1. § első bekezdésének 3. pontja értelmében terhelő héa megfizetésére.

8 Az AVL-nek a nemzetközi kereskedelemmel összefügg? adómentességeket szabályozó hatodik fejezetében található 70. §-a els? bekezdésének 6. pontja értelmében a légi járm?veknek, azok pótalkatrészeinek és/vagy felszerelési tárgyainak az els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? gazdasági szerepl? általi használata céljából történ? értékesítése adómentes.

9 Az AVL 72f. §-ának 1. pontja értelmében nem terheli héa a Közösségen belüli termékbeszerzést, ha e termékek behozatala héamentes lenne. Az AVL 94. §-a els? bekezdésének 9. pontja alapján az AVL 70. §-a els? bekezdésének 6. pontja értelmében vett légi járm?veknek, azok pótalkatrészeinek és felszerelési tárgyainak a behozatala héamentes.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

10 2002 júliusában és 2003 októberében az A két új sugárhajtású repül?gépet vásárolt egy francia gyártótól. Az eladó Közösségen belüli értékesítést vallott be. Az A a szóban forgó beszerzéseket nem úgy vallotta be, mintha Finnországban lebonyolított Közösségen belüli beszerzések lettek volna.

11 E két légi járm?vet 2002. július 22-én és 2004. július 23-án vették fel a finn légijárm?-nyilvántartásba, míg a rájuk vonatkozó „Air Operation Certificate-eket” (AOC) 2002. november 19-én és 2004. október 24-én állították ki. Az A-t e két légi járm? tulajdonosaként vették nyilvántartásba, a B Oy-t (a továbbiakban: B) azok használójaként jelölték meg. 2003. december 17-én és 2005. április 1-jén az A eladta a repül?gépeket egy Cipruson bejegyzett vállalkozásnak.

12 Az A összes részvénye X természetes személy tulajdonában áll. Az A 25%-os részesedéssel rendelkezik a C Oy (a továbbiakban : C) részvényeiben. A B 78%-ban a C leányvállalata.

13 A B nemzetközi charterjáratokat szervez, és biztosítja a repül?gépek karbantartását és irányítását. Az A és a B között létrejött szerz?dés alapján a B számlázta az A-nak többek között a repül?gépek karbantartásának és a járatoknak a költségeit. E szerz?dés lehet?vé tette ezenkívül, hogy B a repül?gépeket saját üzleti céljaira bérbe vegye a szerz?dés mellékletében meghatározott áron.

14 A 2002. január 1-je és december 31. közötti, valamint a 2003. január 1-je és 2004. június 30. közötti adóévben az A 925 606,32 euró és 2 170 503,84 euró érték? üzleti forgalma az X – amely az A tulajdonosa – részére kiállított értékesítési számlák alapján történ? könyveléséb?l származott, a légi járm?vek megvásárlásáról a ciprusi vállalkozásnak kiállított számlák kivételével. Adóellen?rzés során megállapították, hogy az A könyvei nem tartalmaztak repül?gépek bérbeadásából származó bevételeket.

15 Az A légi járm?vekhez kapcsolódó kiadásainak könyvelése els?sorban a repül?gépek karbantartásáért és a járatok lebonyolításáért a B által az A-nak leszámlázott összegeket érintette. A fent említett adóellen?rzés során megállapították, hogy az említett összegeket módosítás nélkül alapvet?en X-re hárították át.

16 Az A-t 2002. július 1-je óta héaalanyként tartották nyilván. A tevékenységét lezáró 2003. június 14-i adóbevallásban az A úgy nyilatkozott, hogy nem gyakorolhatott héaköteles tevékenységet. A délkelet-finnországi adóhivatal 2002. július 1-jei visszaható hatállyal törölte a társaságot a héaalanyok nyilvántartásából.

17 2005. november 4-én ugyanez az adóhivatal az A által a két repül?gép Közösségen belüli

beszerzése után fizetendő? hía vonatkozásában utólagos adómegállapításról szóló értesítést bocsátott ki. Ugyanekkor megállapították, hogy az A nem volt jogosult a fizetendő összeg levonására, sem pedig visszatérítésére.

18 A Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) 2008. május 26-i határozatával elutasította az A által ezen, utólagos adómegállapításról szóló értesítésekkel szemben elterjesztett keresetet. Az említett bíróság szerint a két repülőgép megvásárlása héaköteles Közösségen belüli beszerzésnek minősül, amelyet az A nem vallott be az adóhivatalnak. Az A az AVL 70. §-a első bekezdésének 6. pontja értelmében véve nem a fizető nemzetközi légi forgalomban működött, hanem gyakorlatilag a C tulajdonosaként járt el, amely társaság ásványolajtermékekkel folytat nemzetközi kereskedelmet. Ezenkívül a szóban forgó repülőgépeket nem is a B használta az AVL 70. §-a első bekezdésének 6. pontja értelmében vett fizető nemzetközi légi forgalomban. A megoldás kizárólag az X, e társaságok fő részvényese szállítással kapcsolatos szükségletek ellátását szolgálta.

19 Az A fellebbezést nyújtott be e határozatot ellen a Korkein hallinto-oikeushoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság). Arra hivatkozott, hogy mivel a légi járművek beszerzése héamentes, hiszen azokat az A vásárolta és vetette nyilvántartásba a célból, hogy a B rendelkezésére bocsássa őket, amely valóban elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság. Az ezen ágazatban szokásos gyakorlatnak megfelelően ugyanis a B-t az A ellenérték fejében azzal bízta meg, hogy az gondoskodik arról, hogy a légi járművek mindig repülésre alkalmas állapotban legyenek, és külön szerződés alapján mozdítsa el a légi járművek kereskedelmi használatát, míg a B a repülőgépeket ténylegesen harmadik személyeknek repülési óránként való fizetés ellenében ajánlotta fel.

20 Ugyanakkor a másik fél az eljárásban – miközben elismeri, hogy a B-t fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaságnak kell tekinteni, annak ellenére, hogy X volt az egyetlen személy, akit ellenérték fejében szállított – úgy véli, hogy mivel az A maga nem üzemeltet nemzetközi járatokat, hanem Franciaországból Finnországba értékesített légi járműveket, és ezeket Finnországban ingyenesen bocsátotta a B rendelkezésére, a vitatott beszerzések nem lehetnek héamentesek.

21 Ilyen körülmények között a Korkein hallinto-oikeus úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 15. cikkének 6. pontját, hogy azok a kereskedelmi célú légitársaságok is az »elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaságok« körébe tartoznak, amelyek vállalkozások és magánszemélyek szükségleteinek kielégítésére elsősorban a fizető nemzetközi charterforgalomban működnek?

2) Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 15. cikkének 6. pontját, hogy az abban biztosított adómentesség csak a légi járművek olyan értékesítésére vonatkozik, amelyet közvetlenül az elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaságok részére teljesítenek, vagy ezen adómentesség a légi járművek olyan gazdasági szereplők részére történő értékesítésére is vonatkozik, akik, illetve amelyek maguk nem működnek a fizető nemzetközi légi forgalomban, de a légi járművet az ezen ágazatban működő gazdasági szereplőknek adják használatba?

3) Releváns-e a második kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy a légi járművek tulajdonosa a légi járművek használatáért fizetett összeget a tulajdonos részvényeit birtokló és a beszerzett légi járműveket elsősorban saját üzleti és/vagy magáncéljaira használó magánszemélyre hárítja át, tekintettel arra, hogy a légitársaság a légi járműveket egyéb járatok indítására is használhatta?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

Az első kérdésről

22 Az első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a „fizető nemzetközi forgalom” hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontja értelmében vett fogalmát úgy kell-e értelmezni, hogy az kizárólag a rendszeres menetrend szerinti forgalmat foglalja magában, vagy a vállalkozások, illetve magánszemélyek igényét kielégítő charterjáratokat is.

23 Úgy tűnik, hogy a kérdést elterjesztő bíróságban e szempontból felmerült kételyek bizonyos, az e rendelkezés különböző nyelvi változatai között fennálló különbségekhez kapcsolódnak. Észrevételeiben az A hangsúlyozza e tekintetben, hogy néhány nyelvi változat, mint például az angol vagy svéd, ugyanis inkább „nemzetközi utakra” vagy „nemzetközi járatokra”, mint „nemzetközi forgalomra” hivatkozik, ez utóbbi kifejezés pedig összefoglalóbbnak tűnhet, valamint ezt használja a rendelkezés többi nyelvi változatának többsége, így többek között a finn változat.

24 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez fűszabály szerint a különböző nyelvi változatai közötti fennálló esetleges eltéréseket is figyelembe kell venni (lásd többek között a C-382/02. sz. Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-8379. o.] 38. pontját).

25 A jelen esetben meg kell azonban állapítani, hogy a jelen ítélet 23. pontjában felvetett árnyalatnyi megfogalmazásbeli eltérések nem vezethetnek annak megállapításához, hogy az uniós jogalkotó szándéka az lett volna, hogy kizárja a nemzetközi charterjáratokat a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontjában foglalt adómentesség hatálya alól.

26 Szigorúan szó szerint vizsgálva először is meg kell állapítani, hogy a bizonyos nyelvi változatokban szereplő „nemzetközi utak” vagy „nemzetközi járatok” kifejezések nincsenek meghatározva a hatodik irányelvben, és nem társul hozzájuk – ahogy azt az Európai Bizottság és a finn kormány előadta – olyan pontosítás, amely arra utalna, hogy az érintett járatoknak „menetrendszerűnek” kellene lenniük. Ilyen körülmények között e fogalmakat, hasonlóan a többi nyelvi változatban használt „nemzetközi forgalom” kifejezéshez, úgy lehet értelmezni, mint amelyek alapvetően két olyan földrajzi hely között légi járművel megtett járatokat jelölnek, amelyek az érintett útnak inkább nemzetközi, mint belföldi jelleget kölcsönöznek. Ahogy azt a Bíróság korábban hangsúlyozta, a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontja alapvetően azon társaságokra vonatkozik, amelyek tevékenysége főként nemzetközi (a fent hivatkozott Cimber Air ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontja).

27 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egyébiránt az olyan uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez, mint amilyen a jelen ügy tárgya, nemcsak annak kifejezéseit, hanem szöveggörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd többek között a C-185/89. sz. Velker International Oil Company ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-2561. o.] 17. pontját, valamint a C-116/10. sz., Feltgen és Bacino Charter Company ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14187. o.] 12. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

28 Márpedig, sem a hatodik irányelv 15. cikke 6. pontjának szöveggörnyezete, sem e rendelkezés célja nem követeli meg, hogy az első sorban nemzetközi charterjáratokat üzemeltető társaságok által használt légi járművek ki legyenek zárva a rendelkezés által létrehozott adómentesség hatálya alól.

29 Ami e rendelkezés célját illeti, az arra irányul, hogy mentesítse a légi járművek értékesítését az adó alól, ha azokat első sorban nemzetközi forgalomban, azaz olyan járatok keretében való használatra szánják, amelyek több állam felségterületébe tartozó, vagy adott esetben nemzetközi területeket érintenek.

30 Az ilyen célt illetően nem állapítható meg, hogy különbséget kellene tenni aszerint, hogy a nemzetközi légi forgalmat menetrendszerű vagy charterjáratokkal bonyolítják.

31 A hatodik irányelv 15. cikke 6. pontjának szöveggörnyezetét illetően emlékeztetni kell arra, hogy – amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik – az adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyeket a közös héarendszer általános összefüggésébe kell beilleszteni (lásd többek között a fent hivatkozott Cimber Air ügyben hozott ítélet 23. pontját és a C-97/06. sz. Navicon-ügyben 2007. október 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-8755. o.] 22. pontját).

32 Márpedig e rendszer többek között az adósemlegesség elvén alapul, amely tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során (lásd többek között a fent hivatkozott Cimber Air ügyben hozott ítélet 24. pontját és a fent hivatkozott Navicon-ügyben hozott ítélet 21. pontját). Ezen elv nem követeli meg, hogy azonos ügyletekről legyen szó. Amint ugyanis az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, az említett elv tiltja, hogy az egymással versenyző hasonló szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezeljék (lásd többek között a C-363/05. sz., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ügyben 2007. október 28-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-5517. o.] 46. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

33 Az adósemlegesség elve magában foglalja a héa tekintetében eltérő bánásmódból eredő versenytorzulás kiküszöbölését is. A torzulás pedig akkor bizonyított, amikor megállapítják, hogy a szolgáltatásnyújtások egymással versenyeznek, és a héa tekintetében eltérően kezelik ezeket (lásd a fent hivatkozott JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ügyben hozott ítélet 47. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

34 Márpedig az első sorban nemzetközi járatokat üzemeltető gazdasági szereplők által kínált szállítási szolgáltatások – akár a menetrendszerű és/vagy a charterjáratok – hasonlóak és nyilvánvalóan egymással versenyzők, oly módon, hogy a légi járatok értékesítését terhelő héa alóli mentesség tekintetében való olyan eltérő bánásmód, amely azon alapul, hogy a gazdasági szereplő nemzetközi menetrendszerű vagy charterjáratokat üzemeltet-e első sorban, az említett gazdasági szereplők közötti verseny torzulásának veszélyét idézné elő.

35 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a „fizető nemzetközi

forgalom” hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontja értelmében vett fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az a vállalkozások vagy magánszemélyek igényét kielégíti? nemzetközi charterjáratokat is magában foglalja.

A második kérdés?

36 Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az abban biztosított adómentesség alkalmazandó a légi járm? olyan gazdasági szerepl?nek való értékesítésére, amely maga nem az e rendelkezés értelmében vett, „els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaság”, azonban az említett légi járm?vet ilyen társaság kizárólagos használata céljából szerzi be.

37 E tekintetben el?ször is észre kell venni, hogy az említett 15. cikk 6. pontjának finn nyelv? változata a légi járm?veknek az els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaság „részére” való értékesítésére vonatkozik.

38 Mindazonáltal ugyanezen rendelkezés más nyelvi változatainak többsége az ilyen társaság „által alkalmazott” légi járm?vek értékesítésére utal.

39 Ahogy arra a jelen ítélet 24. pontja már emlékeztetett, e rendelkezés értelmezéséhez f?szabály szerint az így feltárt nyelvi eltéréseket is figyelembe kell venni.

40 Másodszor meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 6. pontja nyelvi változatai többségének megfogalmazása annyiban, amennyiben azok nem az értékesítés címzettjének vagy a légi járm? tulajdonosának a személyét hangsúlyozzák, hanem azt a körülményt, hogy az értékesítés tárgyát képez? légi járm?veket az els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? társaságnak kell „alkalmaznia”, önmagában nem vezet a légi járm?vek olyan gazdasági szerepl? részére való értékesítésének az e rendelkezésben létrehozott adómentesség alóli kizárásához, amely azokat kizárólag ilyen társaság általi – például lízing keretében történ? – használat céljából szerzi meg.

41 Harmadszor, ahogy arra a jelen ítélet 27. pontja már emlékeztetett, a hatodik irányelv 15. cikke 6. pontjának az értelmezéséhez nemcsak az említett rendelkezés szövegét, hanem a szöveghelyzetét és az általa kit?zött célokat is figyelembe kell venni.

42 Ami el?ször is a kit?zött célt illeti, a jelen ítélet 29. pontja már rámutatott, hogy az arra irányul, hogy mentesítse a héa alól a légi járm?vek értékesítését, ha azokat els?sorban a nemzetközi forgalomban, azaz olyan járatok keretében való használatra szánják, amelyek több állam felségterületébe tartozó vagy adott esetben nemzetközi területeket érintenek.

43 Márpedig meg kell állapítani, hogy az ilyen cél a hatodik irányelv 15. cikke 6. pontjának olyan értelmezéséhez vezethet, amely szerint annak, hogy a légi járm? értékesítése az e rendelkezésben biztosított adómentességben részesüljön, épp az a feltétele, hogy az említett légi járm?vet olyan társaság használatára szánják, amely tevékenységét els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban végzi, a tulajdonképpen vev? személye pedig nem lényeges.

44 Ezzel éppen ellentétben e tekintetben azt kell figyelembe venni, hogy ha a légi járm? vev?jének az említett beszerzés után héát kellene fizetnie – annak ellenére, hogy a beszerzés kizárólagos célja az említett légi járm?nek az els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? gazdasági társaság általi használata –, az többek között az e társaság által az ilyen használatbavételért fizetend? ár emelkedéséhez vezethet, és így veszélyeztetheti az említett célt. Megállapítható ugyanis, hogy a légi járm? eladási árát terhel? héa megfizetésére kötelezett vev?

általános szabályként a használó társaságra hárítja át a héa megfizetésére vonatkozó ilyen kötelezettségből eredő teher egészét vagy egy részét.

45 Hasonló esetben ugyanis, és amint azt a főtanácsnok az indítványa 38. pontjában hangsúlyozta, még az a körülmény, hogy a légi jármű vevője a hatodik irányelv szerinti feltételek mellett később adott esetben le tudja vonni a héát, vagy vissza tudja azt téríttetni, sem változtat semmit azon, hogy a jelen esetben esetlegesen különösen magasnak bizonyuló héa befizetéséből így keletkező államkincstári előleghez kapcsolódó finanszírozási költség időközben az említett vevőt fogja terhelni.

46 Következésképpen a fent leírt esetben a légi jármű értékesítését terhelő héa alóli mentesség hiánya és a héa vevő általi megfizetése közvetve az említett légi járművet használó társaságot terheli.

47 Ami másodsorban a hatodik irányelv 15. cikke 6. pontjának szövegkörnyezetét illeti, a jelen ítélet 31. cikke már emlékeztetett arra, hogy az e rendelkezés által létrehozott adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyeket az említett irányelvben létrehozott közös héarendszer általános összefüggésébe kell beilleszteni.

48 Ez a szabályozás különösen két elven alapul. Egyrésztől a héa tárgyát képezi az adóalanyok által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás és termékértékesítés. Másrésztől pedig, és ahogy arra a jelen ítélet 32. és 33. cikke is emlékeztet, az adósemlegesség elve tiltja többek között, hogy az egymással versenyző hasonló ügyleteket eltérően kezeljék a héa szempontjából.

49 Bár, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, ezen elvekre figyelemmel a hatodik irányelv 15. cikkében létrehozott adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel kivételt jelentenek azon általános elv alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden egyes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás héaköteles (lásd többek között a fent hivatkozott Velker International Oil Company ügyben hozott ítélet 19. pontját; a fent hivatkozott Cimber Air ügyben hozott ítélet 25. pontját; a C-181/04–C-183/04. sz., Elmeke egyesített ügyekben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8167. o.] 15. pontját; a fent hivatkozott Navicon-ügyben hozott ítélet 22. pontját, valamint a fent hivatkozott Feltgen és Bacino Charter Company ügyben hozott ítélet 19. pontját), az ilyen szigorú értelmezést rögzítő szabály nem jelenti azt, hogy az ezen adómentességek meghatározására használt kifejezéseket úgy kell értelmezni, hogy az megfoszsa azokat hatásuktól (lásd többek között a fent hivatkozott Navicon-ügyben hozott ítélet 22. pontját).

50 Márpedig a jelen esetben egyrészt, ahogy azt ezen ítélet korábban már hangsúlyozta, a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontjának lényegében az a célja – amint az az említett rendelkezés célkitűzésének fényében értelmezett megfogalmazásából kitűnik –, hogy mentesítse a héa alól a légi járművek beszerzését, ha azokat az első sorban a fizető nemzetközi forgalomban tevékenykedő társaság használatára szánják.

51 Másrészt arra nem hivatkoztak, és nem állapítható meg, hogy sérti az adósemlegesség elvét az olyan értelmezés, amely szerint a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontja értelmében vett adómentességben kell részesülnie a légi jármű olyan gazdasági szereplő részére való értékesítésének, amely nem az e rendelkezés értelmében vett, „első sorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság”, hanem amely az említett légi járművet kizárólag azzal a céllal szerzi be, hogy az ilyen társaság használja.

52 Ellenben és amint az a f?tanácsnok az indítványa 40. pontjában megállapította, nem lehet eredend?en kizárni, hogy az ezzel ellentétes értelmezés bizonyos körülmények között ilyen sérelemhez vezethet.

53 Egyébiránt bár az kétségtelenül igaz, hogy úgy t?nhet, a jelen ítélet 51. pontjában foglalt értelmezés bizonyos mértékben eltér a Bíróságnak a hatodik irányelv 15. cikkének 4. és 8. pontjában biztosított, a tengerjáró hajók ellátására és azok közvetlen szükségleteinek kielégítésére nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó adómentességekkel kapcsolatos értelmezését?l (lásd a fent hivatkozott Velker International Oil Company ügyben hozott ítélet 21. és 22. pontját, valamint a fent hivatkozott Elmeka egyesített ügyekben hozott ítélet 22 és 24. pontját), meg kell állapítani e tekintetben, hogy az említett ítéletekben elfogadott megoldások nem alkalmazhatók ugyanezen cikk 6. pontjának értelmezését illet?en.

54 Ahogy az ugyanis a fent hivatkozott Elmeka egyesített ügyekben hozott ítéletnek különösen a 23–25. pontjából kit?nik, az a tény, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 4. és 8. pontjában foglalt adómentességnek a közvetlenül a hajóüzemeltet?nek történ? végs? termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást megelőz? szakaszokra való kiterjesztését a Bíróság az említett ítéletekben kizárta, különösen azon a megfontoláson alapult, amely szerint az ilyen adómentesség azt követelné meg a tagállamoktól, hogy ellen?rzési és felügyeleti mechanizmusokat hozzanak létre annak érdekében, hogy megbizonyosodjanak a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások végs? célállomásáról. E mechanizmusok a tagállamok és az érintett gazdasági szerepl?k számára olyan kött?tségeket jelentenének, amelyek összeegyeztethetetlenek lennének a „mentességek[nek]” a hatodik irányelv 15. cikke els? mondatában el?írt „helyes és egyszer? alkalmazásá[val]” (lásd a fent hivatkozott Velker International Oil Company ügyben hozott ítélet 24. pontját is).

55 Márpedig ahogy azt többek között a f?tanácsnok az indítványa 44–46. pontjában megállapította, e megfontolások nem alkalmazhatók a légi járm? olyan gazdasági szerepl?nek való értékesítésének adómentességére, amely e légi járm?vet kizárólag az els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? gazdasági szerepl? használatára szánja.

56 Tekintettel a szóban forgó dolog típusára, valamint többek között azon nyilvántartási és engedélyezési eljárásokra, amelyek a légi járm?vek m?ködtetésének feltételét képezik, nem t?nik úgy ugyanis, hogy az a tény, hogy hasonló esetben az adómentesség feltételévé teszik egyrészt azt a körülményt, hogy az említett célállomás ismert és megfelelően bizonyított legyen a légi járm? beszerzésének időpontjában, másrészt az említett légi járm? ilyen társaság általi használata ténylegességének kés?bbi ellen?rzését, olyan kött?tségeket keletkeztetne a tagállamok és az érintett gazdasági szerepl?k számára, amelyek összeegyeztethetetlenek a hatodik irányelvben biztosított adómentességek helyes és egyszer? alkalmazásával.

57 A fentiek összességére való tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontját úgy kell értelmezni, hogy az abban biztosított adómentesség alkalmazandó a légi járm? olyan gazdasági szerepl?nek való értékesítésére is, amely maga nem az e rendelkezés értelmében vett, „els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaság”, azonban e légi járm?vet ilyen társaság kizárólagos használata céljából szerzi be.

A harmadik kérdés?

58 A harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy a második kérdésre adott választ befolyásolhatja-e az a körülmény, hogy a légi járm?vet beszerz? gazdasági szerepl? a légi járm? használatának költségét egyébiránt olyan magánszemélyre hárítja át, aki a részvényese, és e légi járm?vet els?sorban saját üzleti és/vagy magáncéljaira használja,

tekintettel arra, hogy a légiforgalmi társaság a légi járművet egyéb járatok indítására is használhatja.

59 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a második kérdésre adott válasznak megfelelően, az egyetlen kritérium, amely lehetővé teszi annak meghatározását, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének (6) bekezdésében biztosított adómentesség alkalmazható-e, annak megállapításában rejlik, hogy a szóban forgó légi járművet az első sorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság használja-e, amit a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.

60 Ilyen helyzetben a kérdést előterjesztő bíróság által a harmadik kérdésben említett körülmények következtésképpen alapvetően nem relevánsak a második kérdésre adandó válasz szempontjából, ha a vevő bizonyítani tudja, hogy az említett kritérium tényleg teljesül.

61 Ellenben, ha kiderül, hogy a nemzeti bíróság az alapügy körülményeinek átfogó vizsgálata keretében azt állapítja meg, hogy a légi járműveket nem arra szánják, hogy azokat a légitársaság nemzetközi forgalom keretében gazdaságosan működtesse, a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontja nem alkalmazható.

62 Emlékeztetni kell arra is, ahogyan azt többek között a finn kormány észrevételeiben hangsúlyozta, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jogi szabályozás alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szereplők visszaélés szerző magatartására is, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek az uniós jog által biztosított előnyökből, és a visszaélés szerző magatartás e tilalma a héa területére is kiterjed (lásd többek között a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 69. és 70. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

63 Ezen elv így ahhoz vezet, hogy megakadályozza a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartásokat (a C-162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-4019. o.] 28. pontja).

64 Következésképpen a hatodik irányelv értelmezésének keretében a visszaélés szerző magatartás megállapítható, ha egyrészt az említett irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális alkalmazása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 74. és 75. pontját, valamint a C-425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-897. o.] 42. pontját).

65 A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a nemzeti jog bizonyítási szabályaira figyelemmel – amennyiben általuk az uniós jog hatékonysága nem sérül – adott esetben fennállnak-e a visszaélés szerző magatartás megállapításának feltételei az előtte folyó eljárásban (lásd a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 76. pontját).

66 A fentiek összességére tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a második kérdésre adott választ nem módosítják a kérdést előterjesztő bíróság által említett körülmények, nevezetesen az, hogy a légi jármű vevője a légi jármű használatának költségét egyébiránt olyan magánszemélyre hárítja át, aki a részvényese, és e légi járművet első sorban a saját üzleti és/vagy magáncéljaira használja, mivel a légiforgalmi társaság a légi járművet egyéb járatok indítására is használhatja.

A költségekről

67 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) **A „fizető nemzetközi forgalomnak” az 1992. december 14-i 92/111/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 6. pontja értelmében vett fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az a vállalkozások vagy magánszemélyek igényét kielégítő nemzetközi charterjáratokat is magában foglalja.**
- 2) **A 92/111 irányelvvel módosított 77/388 irányelv 15. cikkének 6. pontját úgy kell értelmezni, hogy az abban biztosított adómentesség alkalmazandó a légi jármű olyan gazdasági szereplőnek való értékesítésére is, amely maga nem az e rendelkezés értelmében vett, „elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság”, azonban e légi járművet ilyen társaság kizárólagos használata céljából szerzi be.**
- 3) **A második kérdésre adott választ nem módosítják a kérdést előterjesztő bíróság által említett körülmények, nevezetesen az, hogy a légi jármű vevője a légi jármű használatának költségét egyébiránt olyan magánszemélyre hárítja át, aki a részvényese, és e légi járművet elsősorban a saját üzleti és/vagy magáncéljaira használja, mivel a légiforgalmi társaság a légi járművet egyéb járatok indítására is használhatja.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: finn.