

DÁMASO RUIZ?JARABO COLOMER

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. március 25.(1)

C-382/02. sz. ügy

Cimber Air A/S

kontra

Skatteministeriet

(A Vestre Landsret [Dánia] el?zetes döntéshozatal iránti kérelme)

„Hatodik HÉA irányelv – Adómentességek – Nemzetközi fuvarozás – Légi járm?vek ellátása és a részükre nyújtott szolgáltatások – A 15. cikk 7. és 9. pontjainak értelmezése”

1. A nemzetközi utasszállító forgalomban m?köd? légiforgalmi társaságok rendszerint a belföldi piacokon is m?ködnek. A Vestre Landsret (nyugati területi bíróság, Dánia)(2) arra vár választ, hogy hasonló esetekben a belföldi járatokon üzemeltetett légi járm?vek részére nyújtott szolgáltatások mentesek-e a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alól.
2. E kétségek elosztatása érdekében a Vestre Landsret a hatodik irányelv(3) 15. cikke 6., 7. és 9. pontjainak értelmezésére vonatkozó el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé. Két, az e rendelkezések által megállapított adómentességek hatályára és az azon feltételekre vonatkozó kérdést terjesztett el?, amelyek alapján megállapítható, hogy egy légiforgalmi társaság tevékenységét a több ország közötti légi fuvarozás képezi-e.

I – A tényállás, az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

3. A Cimber Air A/S (a továbbiakban: Cimber Air) a megegyez? elnevezés? csoport tagja, amelynek tulajdonosa az azonos nev? holdingtársaság és a SAS társaság. Alapvet? tevékenysége regionális légi járatok üzemeltetése Európában a SAS-sal és a Lufthansával együttm?ködésben. Dánia területén belföldi járatokat, valamint ezen országból külföldre irányuló nemzetközi járatokat kínál; olyan járatokat is üzemeltet, amelyek indulási helye és úti célja is a dán területen kívül található.(4)
4. A társaság tíz légi járm?b?l álló flottával rendelkezik(5), amelyek üzemeltetését akként szervezik, hogy ugyanazon járm? egyaránt alkalmazható legyen minden járaton.
5. A Cimber Air tevékenysége tehát egy „belföldi” és egy „nemzetközi” részb?l áll. Az egyik vagy másik tevékenységb?l származó üzleti forgalom az alkalmazott mér?szám alapján változó. Ha a „kínált fér?hely/kilométer” vagy a „szállított utas/kilométer” arányokat vesszük alapul, a külföldi fuvarozás valamivel jelent?sebb. Ezzel szemben a „nemzeti” rész jelent?sebbnek

mutatkozik az utasok száma alapján, illetve ha az alkalmazott mérőszám a járatok gyakorisága.(6)

6. A Cimber Air követelte a Skatteministerietől (a dán pénzügyminisztérium) az 1996. május 1. és 2001. április 30. közötti időszakban általa a belföldi utasforgalomban üzemeltetett járatok számára végzett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után megfizetett HÉA visszatérítését. Kérte továbbá, hogy ismerje el számára, hogy az utóbbi dátumot követően mind az egyik, mind a másik tevékenysége adómentes, mivel főtevékenysége a nemzetközi járatok üzemeltetése. Az alperes közigazgatási intézmény sem az egyik, sem a másik kérelemnek nem adott helyt.

7. A Vestre Landsret előtt kezdeményezett per tárgya a hatodik irányelv 15. cikkének 6., 7. és 9. pontjaiban rögzített adómentességek hatálya, és különösen annak megállapítása, hogy az utóbbi két rendelkezés vonatkozik-e a belföldi járatokra.

8. A dán bíróság nem látja világosan, meddig terjed a hatálya e két rendelkezésnek, amelyektől a jogvita megoldása függ. Ezért a következő két kérdést terjesztette előzetes döntéshozatal céljából 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 légitársaság 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 légitársaság a 15. cikk 6. [pontja] értelmében elsősorban a nemzetközi forgalomban működik?

II – A Bíróság előtti eljárás

9. A Bíróság Alapokmányának 20. cikkében meghatározott határidőn belül a dán kormány, a Cimber Air és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételt.

10. A 2004. március 4-i tárgyaláson a dán kormány, a Cimber Air, a Bizottság, valamint a német kormány képviselői jelentek meg, hogy előterjesszék szóbeli észrevételeiket.

III – Az értelmezni kért közösségi szabályok

11. Az adómentességre vonatkozó előírások a hatodik irányelv X. címe alatt találhatóak. A belföldi és az importtevékenységre vonatkozó szabályokat a 13. és a 14. cikk tartalmazza. A 15. cikk pedig a Közösségen kívülre irányuló export és hasonló ügyletek, valamint a nemzetközi fuvarozás adómentességét állapítja meg(7). Ez utóbbi kategóriában megkülönbözteti a tengeri és a légifuvarozást, amelyről részletesen azok a pontok szólnak, amelyek értelmezését a Bíróságtól kérték. A kérdéses rendelkezések szövege a következő:

„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:

[...]

6. elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légitársaságok által

alkalmazott légijárművek 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 légijárművek ellátásához, üzemeltetéséhez szükséges termékek értékesítése;

[...]

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

[...]"

IV – A légijárművek részére teljesített szolgáltatások HÉA-jának levonása és visszatérítése a dán jogban

12. Nem feltétlenül szükséges a Vestre Landsret kérdéseinek megválaszolásához a dán jog előírásainak ismerete, különösen azoké, amelyek az utas- és áruforgalmat lebonyolító repülőgépek ellátására irányuló szolgáltatásnyújtások és termékértékesítések adózására vonatkoznak. Mindazonáltal e rendelkezések ismerete lehetővé teszi az alapeljárás alapjául szolgáló kérdések pontosabb megértését.

13. A HÉA-ra vonatkozó szabályokat Dániában a *lov om merværdiafgift* (a továbbiakban: momsloven) állapítja meg. A jelenleg hatályos szöveget a 804. sz. törvény állapította meg, amelyet 2000. augusztus 16-án tettek közzé, és a korábbi – 1994. július 1. óta hatályos – törvény helyébe lépett.

14. A 34. cikk (1) bekezdése mentesíti az adó alól: 1) a nemzetközi járatokon üzemeltetett légijárművek ellátására végzett termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat (7. pont); 2) a légijárművek adásvételét és bérbeadását, a magántulajdonú légijárművek kivételével, valamint a rögzített felszerelések értékesítését, bérbeadását, a javítási és karbantartási, valamint átalakítási munkákat (8. és 9. pont); illetve 3) az ellátmány és a vámjogszabályoknak megfelelően az egyéb – az ellátáshoz szükséges vagy a fedélzeten fogyasztandó, illetőleg az utasoknak szánt – termékek értékesítését (16. pont). Az adómentesség tehát az út jellegétől függ, kivéve a 8. és 9. pontban meghatározott tevékenységek esetében, amelyek a magántulajdonú légijárművek kivételével mindenkor adómentesek.

15. Másrészt a momsloven mentesíti a HÉA alól a bel- és külföldi utasszállítást (13. cikk (1) bekezdése, 15. pont), amennyiben a 37. cikk (1) bekezdésének megfelelően a légitársaságok nem jogosultak levonni az e tevékenység keretében történt termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások számláiban rájuk hárított adót. Ugyanakkor a külföldi járatok esetében – amikor a tevékenység a 34. cikk alapján nem adómentes – a levonás lehetséges, mivel a 45. cikk (3) bekezdése megengedi a Dánia részére kifizetett összeg visszatérítését az utasok más országokba való szállítása tekintetében.

16. Összefoglalva, a Cimber Air részére nem téríthető vissza az az adó, amelyet a dán területen belföldön üzemeltetett járatai érdekében beszerzett termékek és szolgáltatások után fizetett ki.

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata

A – Néhány nem pusztán terminológiai jellegű pontosítás

17. A termékek nemzetközi forgalmára a rendeltetés vagy a fogyasztás helye szerinti adózás elve irányadó. A közvetett adók származás szerinti államból való „kivitelenek” elkerülése érdekében – ami kettős adóztatáshoz vezetne – olyan szabályozást kell alkalmazni, amely mentesíti a külföldi ügyleteket(8). Másképpen fogalmazva – amint azt a Bíróság a Lange-ügyben hozott ítéletben(9) megállapította – a hatodik irányelv 15. cikke szerinti adómentességek célja az, hogy a HÉA-t a nem-tagállamok fogyasztóira ne vessék ki (20. pont).

18. A hatodik irányelvet a 91/680/EGK irányelv(10) módosította, amelynek fő célja – a belső határokon történő fiskális ellenőrzések megszüntetését követően – a HÉA közös rendszerének végleges szabályaira való áttérés elősegítése volt az ügyleteknek a származás szerinti államban való adóztatásával a közösségen belüli áruforgalom adóztatása terén. Mivel az ellenőrzések megszüntetéséhez szükséges feltételek 1992. december 31-ig (azaz, az ellenőrzések megszüntetésére kitűzött napot megelőző napig) még nem teljesültek maradéktalanul, az általa megállapított átmeneti időszak megkezdődött, és a rendeltetési hely szerinti államban való adóztatás szabályát fenntartották(11). A végleges szabályozás bevezetéséig az olyan adóalany – aki ilyen minőségében jár el – vagy nem adóalany jogi személy által az ország területén a Közösségen belül ellenszolgáltatás fejében végzett termékbeszerzés így ideiglenesen továbbra is az adó tárgyát képezi, mivel az adóköteles termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejezésekor találhatók (a módosított hatodik irányelv 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja és 28b. cikke A. részének (1) bekezdése). Ezzel szemben ugyanezen termékbeszerzések nem adókötelesek, amikor a vevő nem-adóalany magánszemély.

19. A 15. cikket átfogalmazták azzal a céllal, hogy pontosítsák, hogy a mentesített kiviteli tevékenységek a „Közösségen kívülre”, azaz harmadik országokba irányuló exportügyletek. Ez a pontosítás ésszerű, mivel egyrészt a magánszemélyek Közösségen belüli beszerzései nem képezik az adó tárgyát – amint azt fent említettem –, és így módon nem tekinthetők adómentesnek(12), másrészt az adóalany vagy – az akár adóalanyisággal nem rendelkező – jogi személy által végzett beszerzések mindig adókötelesek. Ugyanakkor a származás szerinti tagállamban végzett kapcsolódó értékesítés e második esetben (28c. cikk A. részének a) pontja) a kettős adóztatás elkerülése érdekében adómentes.

20. Az 1991-es reform ugyanakkor egyáltalán nem érinti a személyforgalmat. Ami a termékszállítást illeti, járulékosan kezeli azt, mint a 28a. cikk hatálya alá tartozó tevékenységek kifejtésének nélkülözhetetlen eszközét(13). A fentieknek megfelelően a személyforgalmi szolgáltatásokat úgy tekintik, hogy azokat az érkezés helyén teljesítik (a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja), így a tagállamok a HÉA címén akkor is megadóztathatják a saját nemzeti területükön található állomások közötti szállítási szolgáltatást, ha az útvonal részben ezen kívül vezet, feltéve hogy ez nem ütközik más államok adóztatási jogával(14). A Reisebüro Binder ügyben hozott ítélet(15) következményeként a Bíróság rögzítette, hogy amennyiben a szállítás útvonala több tagállamban található állomásokat érint, a teljes ellenszolgáltatást az egyes államokban megtett út arányában fel kell osztani.

21. A fenti megfontolások két következtetéshez vezetnek: egyrészt a hatodik irányelv 15. cikkének 6. pontjában szereplő „nemzetközi forgalom” fogalma az egynél több tagállam területén végzett szállításra vonatkozik, másrészt az új szabályozás egyáltalán nem módosítja ezt a fogalmat(16).

22. Az 1991-es módosítások hatálybalépése óta mindazonáltal minden egyes esetben, amikor a hatodik irányelv e fogalmát használjuk, fennáll a veszélye, hogy annak jelentését kiterjesszük az Unión kívülre irányuló forgalomra. Az általam imént említett pontosítások tehát azért szükségesek, hogy minden félreértést elkerüljünk. Minden egyes esetben, amikor a továbbiakban ezt vagy más

használok jelen indítványban, olyan forgalmat értek alatta, amely valamely tagállam területének határait átlépi, de úti célja nem harmadik országban található, amely utóbbi feltételezésre a dán bíróság kérdése vonatkozni látszik.

B – Az értelmezés szempontjai

23. A CSC Financial Services ügyben(17) 2001. július 12-én ismertetett indítványomban megjelöltem azokat a szempontokat, amelyek alapján értelmezni kell az egyes tevékenységeket a HÉA alól mentesít? rendelkezéseket.

24. El?ször is hangsúlyoztam, hogy amint azt a Bíróság ítélezési gyakorlatában ismételten rögzítette(18), minden adómentességet megszorítóan kell értelmezni, mivel a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjában rögzített általános adókötelezettség szabálya alóli kivétel?l van szó.

25. Szintén kiemeltem a semlegesség elvét, amely meghatározza a közös HÉA szabályozást, és amelyet sértenek az adómentességek, amennyiben korlátozzák az általános adókötelezettség elvét, mint az egységes piacon a versenyt el?segít? eszközt.

26. E két felvetés különös jelent?sséggel bír az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre adandó válasz szempontjából, mivel – amint arra a Bizottság és a dán kormány is rámutatott – a kérdés által érintett egyik rendelkezés az adó általános jellemz?i alól kifejezett kivételt hoz létre, amely az adó visszatérítésével kapcsolatos gyakorlati okokból szükséges. A fent hivatkozott indítványban(19) különbséget tettem a tárgyi és az alanyi adómentességek között. Amint azt az alábbiakban meg fogom magyarázni, azok, amelyeket a hatodik irányelv 15. cikkének 7. és 9. pontjai tartalmaznak az el?bbi kategóriába tartoznak és a megszorító értelmezés elvének szigorúbb alkalmazását igénylik, mivel gyakorlati és konjunktív indokokon alapulnak, amelyek idegenek a jogrendszer alapelveit?l.

C – A légi járm?vekkel kapcsolatos tevékenységek adómentessége

27. A hatodik irányelv 15. cikke a kereskedelmi repül?gépekkel kapcsolatos tevékenységek három típusát érinti(20):

3) a légi járm?vek szállítása, átépítése és bérbeadása, valamint az e repül?gépek és az azokba beépített termékek javítása, karbantartása és bérbeadása (6. pont);

4) a légi járm?vek ellátásához szükséges termékek értékesítése (7. pont);

5) a légi járm?vek és rakományaik közvetlen szükségleteinek kielégítésére szolgáló egyéb szolgáltatások (9. pont).

28. A kapcsolódási pont, amely maga után vonja az adómentesség alkalmazását, a tevékenységek els? csoportja esetében a szállítást végz? társaság: amennyiben „els?sorban” a fizet? nemzetközi forgalomban m?ködik, adómentességet fog évezni, akár belföldi járatokon üzemelnek a repül?gépei, akár az országon kívül alkalmazzák ?ket. Ebben mindenki egyetért.

29. A nézeteltérés a 7. és 9. pontok értelmezése tárgyában merül fel. A Bizottság és a dán kormány szerint az általuk megteremtett kivételek csak azon adóköteles tevékenységeket mentesítik, amelyek nemzetközi útvonalon alkalmazott repül?gépekkel kapcsolatosak. A Cimber Air és a német kormány szerint azonban hatályuk egybeesik a 6. pontéval, mivel a kapcsolódási pont itt szintén a légitforgalmi társaság, amennyiben – ha annak „külföldi eleme” domináns – az e pontokban felsorolt szolgáltatások nem adókötelesek, akkor sem, ha az ország területén belüli utakat teljesít? légi járm?vek részére nyújtják ?ket.

30. A Cimber Air és a német kormány érvelése vonzónak tűnik, és feltevéseik első látásra megfelelőbbnek látszanak. Valóban, a 7. és 9. pontok szó szerint értelmezve és együtt olvasva a 6. ponttal arra a következtetésre vezetnek, hogy az ott említett légi járműveket „első sorban a fizető nemzetközi forgalomban működő [...] társaságok” alkalmazzák, és következésképpen elvonatkoztat az általuk teljesített utak jellegétől. Ez a felvetés ráadásul a gazdasági realitások és az adó egyszerű működésének irányába mutat – amely szempontokat a közösségi ítélkezési gyakorlat is figyelembe vesz(21) –, amennyiben a beszállítók nehezen tudnak különbséget tenni a belföldi, illetve a külföldi járatokra szánt termékek és szolgáltatások között(22). Végül a 15. cikk rendszertani megközelítése is megerősíti véleményüket, mivel az itt említett „egyéb” szolgáltatások közé kell sorolni azokat, amelyek az első sorban a nemzetközi forgalomban működő vállalkozások által belföldi járatokon üzemeltetett repülőgépekkel kapcsolatosak.

31. Mindazonáltal e rendelkezések mélyebb vizsgálata, és a közös HÉA szabályozás gondosabb áttekintése után úgy oldódnak fel az alapeljárás felperese és a német kormány által előterjesztett érvek, mint egy kockacukor egy csésze teában, és ahhoz a megállapításhoz vezet, hogy bár a 6. pontban rögzített adómentesség a légiforgalmi társaságra vonatkozik, és így alanyi jellegűt ölt, a másik két rendelkezés a légi jármű által ténylegesen teljesített út jellegének rendeli alá saját alkalmazását, ami kétségtelenné teszi tárgyi jellegüket.

32. A 15. cikk szerkezetén alapuló értelmezési szempont pontosan a Cimber Air és a német kormány által javasolttal ellenkező eredményhez vezet. Ez a rendelkezés a Közösségen kívülre irányuló kivitelt, hasonló ügyletek, valamint nemzetközi fuvarozás adómentességéről szól. Az első kategóriába tartozik az első három pont, amelyek a külföldi forgalom általános adómentességére, valamint a az utasok által a személyes csomagjaikban szállított minden termék adómentességére és az olyan ingó javakon végzett munkából álló szolgáltatások adómentességére vonatkozik, amelyeket azzal a céllal szereztek be vagy importáltak, hogy később visszaküldjék a közösségi határokon túlra.

33. A kivitellhez hasonló tevékenységekhez kapcsolódó adómentességek azok, amelyek a diplomáciai és konzuli kapcsolatok keretében történt termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkoznak, illetve a nemzetközi szervezetekkel és a nemzetközi humanitárius segéllyel kapcsolatosak (10. és 12. pont). Szintén hasonló tevékenység az arany értékesítése központi bankok számára (11. pont), a külön szabályozás alá eső kivitellhez vagy behozatalhoz kapcsolódó szolgáltatások, valamint a közvetítői külföldi ügyletek részeként képező szolgáltatásai (13. és 14. pont).

34. A 15. cikk egyéb pontjai (azaz a 4.-től 9. pontig bezárólag)(23) a vízi- és légi járművek külföldi forgalmára vonatkoznak. A jelen előzetes döntéshozatali eljárásban vizsgált rendelkezések nem az adómentes kivitellhez hasonló tevékenységekre, hanem – éppen ellenkezőleg – a nemzetközi légiforgalomra vonatkoznak(24).

35. Ezek a szabályok tehát az ilyen jellegű utazásokra használt repülőgépek tekintetében végzett termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkoznak. Mindazonáltal megesik, hogy mivel egy légi járművet a gyakorlatban egyaránt lehet belföldi vagy nemzetközi utakra is használni, lehetetlen megkülönböztetni, hogy mely szolgáltatások kapcsolódnak az egyikhez vagy a másikhoz. Ez a helyzet maguknak a járműveknek és felszereléseiknek a rendelkezésre bocsátása, valamint átalakításuk, javításuk, karbantartásuk, bérbeadásuk vagy bérletük esetén, amely tevékenységekre a 6. pont vonatkozik. Megkülönböztethetlenségük olyan adóigazgatási nehézségeket okoz, amelyek szükségessé teszik azt a jogi vélelmet, ami lehetővé teszi mindezen tevékenységek adómentességét, amikor a beszerző „első sorban” a fizető nemzetközi forgalomban működő vállalkozás, azaz olyan társaság, amely flottáját első sorban külföldi szállításra használja.

Ebben a kérdésben egyetértének mindazok, akik észrevételt terjesztettek el? a jelen ügyben.

36. A nehézségek kisebbnek t?nnek az ellátás és a 7. és 9. pontban említett szolgáltatások esetében. Ellentétben az el?z? pontban általam említett szolgáltatásokkal, amelyek tárgya természetben nem megosztható, az élelmiszerek értékesítése és a járm?vek, valamint rakományuk közvetlen szükségleteinek kielégítésére kínált szolgáltatások (például a takarítási szolgáltatások, a fel- és leszállópálya, az utasokat fogadó vagy árutranzit-létesítmények, javítóm?helyek vagy hangárok ellenszolgáltatás fejében történ? rendelkezésre bocsátása, vagy ezen túlmen?en a csomagok kezelése)(25) olyan tevékenységek, amelyeket meghatározott járatokhoz lehet kapcsolni. Egyéb ellátások, mint például az üzemanyag-ellátás, nehezebben választhatók el, de természetükb?l fakadóan arányosan megoszthatók a különböz? járatok között(26). Igaz, hogy a feladat nem mindig egyszer?, de azok a nehézségek, amelyek felmerülhetnek, nem olyan jelent?sek, hogy igazolnának egy, az általános HÉA-kötelezettség elve alóli kivételt(27). A megszorító értelmezés szabálya – amelyre feljebb hivatkoztam – itt teljes mértékben alkalmazandó, és a Cimber Air, valamint a német kormány által védett álláspont elutasítását támasztja alá. Nem szabad elfelejteni, hogy – amint azt a Bíróság a fent hivatkozott Velker International Oil Company ügyben hozott ítéletben megállapította – megszorító értelmezést kell alkalmazni különösen akkor, ha a belföldön teljesített szolgáltatások megadóztatásának szabálya alóli kivétel?l van szó (20. pont).

37. Minden egyéb megoldás megkérd?jelezné a közös HÉA szabályozás alapjait.

38. Amint a fent hivatkozott Lipjes-ügyben ismertetett indítványomban már utaltam rá, a HÉA olyan adó, amely a fogyasztást mint a személyek gazdasági megnyilvánulásait terheli. A jogalkotó ezt a célt azzal érte el, hogy a vállalkozások és a vállalkozók tevékenységeit adóztatta meg, akik – mivel visszaigénylik az általuk megfizetett adót – a végs? fogyasztóra hárítják az adóterhet oly módon, hogy az adóztatás „semleges” maradjon. Ebb?l következik, hogy minden adóigazgatási intézkedés – amely a tárgyi adómentességekhez hasonlóan a HÉA alól olyan tevékenységeket mentesít, amelyek elvileg adókötelesek – megtöri a láncot, és megszünteti a semlegességet. Ezért ezeket megszorítóan kell értelmezni és alkalmazni. Következésképpen a törést egyensúlyra törekedve kell alkalmazni abban az értelemben, hogy a hasonló természet? termékértékesítéseknek és szolgáltatásnyújtásoknak kivétel nélkül adókötelesnek vagy adómentesnek kell lenniük(28).

39. A Cimber Air által javasolt értelmezés ezt a szabályt zárójelek közé helyezi anélkül, hogy a feljebb említett okokból bármi indokolná annak elhagyását.

40. Ha a hatodik irányelv 15. cikkének 7. és 9. pontjában említett, azaz az olyan repül?gépekhez kapcsolódó tevékenységek, amelyeket belföldi járatokon üzemeltetnek az els?sorban a nemzetközi utasforgalomban m?köd? vállalkozások, adómentesek lennének, ezeket a társaságokat indokolatlan el?nyben részesítenék azokkal szemben, amelyek kizárólag vagy els?sorban az országhatárokon belüli utasforgalmat bonyolítanak le. Nincsen semmilyen indoka annak, hogy a belföldön teljesített elkülöníthet? – és ennek megfelelően egy adott légi járatához kapcsolható – szolgáltatások adómentesek legyenek(29). Az ellenkez? megoldás alkalmazása semmibe venné az általános adókötelezettség elvét, megszüntetné az adó semlegességét, és komoly akadályt képezne a valós verseny kialakulásának az egységes piacon.

41. Az általam javasolt válasz a közösségi jog strukturális követelményein alapszik, és elvonatkoztat a tagállamok jogszabályaitól, amennyiben azok különböz? megoldásokat kínálnak(30). Így a dán rendszer, miután általánosan mentesíti a fent említett jelleg? légiforgalmi társaságok által alkalmazott légi járm?vek szállítását, átépítését, javítását, karbantartását, bérletét és bérbeadását, a termékértékesítések, az ellátás és az egyéb szolgáltatások kapcsán csak a

külföldi járatokat említi(31). Ugyanez a helyzet az 1994. évi *Value Added Tax Act* esetében (30. cikk (6) bekezdés, b) pont), amely az Egyesült Királyság területén kívülre irányuló járatok érdekében teljesített értékesítéseket mentesíti.

42. Mindazonáltal vannak jogrendszerek, amelyekben a jogalkotó más álláspontra helyezkedett. Így a *taxe sur la valeur ajoutée*-ről szóló 1979. február 12-i luxembourgi törvény(32) 43. cikke (1) bekezdésének h) pontja további pontosítások nélkül mentesíti az első sorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légitársaságok által alkalmazott repülőgépek ellátása érdekében végzett tevékenységeket. Belgiumban a *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*-t megállapító 1969. július 3-i törvény(33) nem csak a légitársaságok szállítását és a kapcsolódó szolgáltatásokat mentesíti abban az esetben, ha a fent említett követelménynek megfelel a társaságok alkalmazzák a repülőgépeket (42. cikk (2) bekezdés, 1., 2. és 3. pont), hanem az általuk üzemeltetett repülőgépek ellátását is (ugyanazon cikk 4. pontja).

43. A tagállamok harmadik csoportja olyan szabályokat alkalmaz, amelyek a hatodik irányelvvel megegyező rendszerbe illeszkednek oly módon, hogy rendelkezéseik értelmezése elvben ugyanolyan kétségeket ébreszthet, mint amilyenek a közösségi szabályozással kapcsolatban felmerültek. Ez a helyzet Franciaországban a *Code général des impôts* (262. cikk II. rész, 4., 5., 6. és 7. pont), Németországban az *Umsatzsteuergesetz* (8. §)(34) és Spanyolországban a *Ley del impuesto sobre el valor añadido* (22. cikk, (4), (6) és (7) bekezdés)(35) esetében. Ez utóbbi országban ugyanakkor a *Reglamento del impuesto*(36) világosan jelzi, hogy nemzetközi járatokon üzemelő légitársaságokról van szó(37). Ezt a jogtudomány is megerősíti(38).

44. Végül soron a nemzeti szabályozások nem tartalmazzak olyan egységes feltételt, amely eloszlathatná a tagállamok kétségeit. A kérdést tehát a közös HÉA szabályozást vezérelve elvek alapján kell megválaszolni. Mint arra már rámutattam, ezen elvekből levezethető, hogy a HÉA irányelv 15. cikkének 7. és 9. pontjában elírt adómentességek az olyan tevékenységekre vonatkoznak, amelyek az ország területét elhagyó járatokkal kapcsolatosak, függetlenül attól, hogy a repülőgépeket e járatokon üzemeltető légitársaság a fizető nemzetközi forgalomban működik vagy sem.

45. A Bíróságnak általam az első kérdésre javasolt válasz feleslegessé teszi a második kérdés vizsgálatát.

VI – Véggöveztetések

46. A fenti megfontolásokra való tekintettel a Bíróságnak azt javaslom, hogy a következőképpen válaszoljon a tagállamok által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

47. „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. cikkének 7. és 9. pontját úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok nem kötelesek adómentesnek nyilvánítani az e rendelkezésekben említett tevékenységeket, ha ezek belföldi járaton üzemelő légitársaságokkal kapcsolatosak, akkor sem, ha e járatokat olyan társaságok üzemeltetik, amelyek első sorban a fizető nemzetközi forgalomban működnek.”

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

- 2 – A Vestre Landsret a polgári és büntetőügyekben elsőfokú hatáskörrel rendelkező bíróság. Szintén hatáskörébe tartozik egyes közigazgatási aktusokkal szembeni keresetek elbírálása, különösen az adózási kérdésekben.
- 3 – 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”).
- 4 – A SAS-sal való együttműködés Dánián belüli, valamint a Koppenhágából, Karupból és Sønderborgból külföldre irányuló járatokat foglal magában. A Lufthansával együttműködésben Németországon belüli járatokat és európai regionális járatokat üzemeltet berlini és hamburgi indulással.
- 5 – Ezek közül kettőt más társaságok részére bérbe adtak, amíg öt másikat bérelnek.
- 6 – Bármelyik mérőszámot is használjuk, a különbségek nem jelentősek, és a belföldi forgalom legnagyobb részaránya 62,24 %, ha az utasok száma alapján mérjük (az 1996/1997-es gazdasági év összesítésében), valamint legkisebb részaránya 32,41 % a „szállított utas/kilométer” aránya alapján (a 2000-/2001-es gazdasági év összesítésében). Mindenesetre a társaság tevékenysége ezen részének üzleti forgalma mindig alacsonyabb (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 % és 33,60 %, az 1996/1997-es, 1997/1998-as, 1998/1999-es, 1999/2000-es, illetve 2000/2001-es időszakokban).
- 7 – A X. cím a 16. cikkkel végződik, amelynek címe: „A nemzetközi áruforgalomhoz kapcsolódó különleges adómentességek”.
- 8 – Pérez Herrero, L. M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, S. L., 1. kiadás, Barcelona 1997., 236. o.
- 9 – A C-111/92. sz. ügyben 1993. augusztus 2-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4677. o.).
- 10 – A fiskális határok megszüntetésére való tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló 1991. december 16-i tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.).
- 11 – A közelmúltban a C-68/93. sz. Lipjes-ügyben – amelyben a Bíróság még nem határozott – 2004. január 13-án ismertetett indítványomban már kifejtettem ezt a véleményt.
- 12 – Az adómentesség feltételezi, hogy a tevékenység eredetileg adóköteles volt, így tehát nem beszélhetünk az adómentességéről, ha eleve nem tárgya az adónak.
- 13 – A Közösségen belüli termékszállítási szolgáltatások esetében a tevékenység általában az indulás szerinti tagállamban adóköteles (a módosított hatodik irányelv 28b. cikk C. részének (2) bekezdése).
- 14 – A 283/84. sz., Trans Tirreno Express ügyben 1986. január 26-án hozott ítélet (EBHT 1986., 231. o.) 21. pontja és a C-30/89. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1990. március 13-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-691. o.) 18. pontja.
- 15 – A C-116/96. sz. ügyben 1997. november 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-6103. o.).
- 16 – Amikor azt szükségesnek tartotta, az 1991. évi közösségi jogalkotó a hatodik irányelv 15.

cikkét szükség szerint módosította (módosította a címen kívül az 1., 2., 3., 10., 12., 13. és 14. pontot).

17 – A C?235/00. sz. ügyben 2001. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2001., I?10237. o.).

18 – A C?185/89. sz., Velker International Oil Company ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1990., I?2561. o.) 19. pontja, a C?2/95. sz. SDC?ügyben 1997 június 5-én hozott ítélet (EBHT 1997., I?3017. o.) 20. pontja, a C?359/97. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I?6355. o.) 64. pontja és a C?240/99. sz. Skandia-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I?1951. o.) 32. pontja. A Bíróság 2003. november 20-án három ítéletet hozott, amelyekben meger?sítette az adómentességek megszorító értelmezését (a C?8/01. sz. Assunrandør-Societetet ügyben [36. pont], a C?212/01. sz. Unterpertinger-ügyben és a C?307/01. sz. Ambrumenil-ügyben [36., 34. és 52. pont], az EBHT-ban még egyiket sem tették közzé)

19 – 11. pont

20 – A 2. pont, amely a magántulajdonú és magáncélra szolgáló egyéb légijárm?vekre vonatkozik, a jelen esetben nem releváns.

21 – Egyes esetekben a Bíróság biztos és egyszer? szempontokat vesz figyelembe a hatodik irányelv szabályainak alkalmazása során (lásd a C?429/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 25-én hozott ítélet [EBHT 2001., I?673. o.] 49. pontját). Más körülmények között a gazdasági realitásokra alapozta határozatát (a C?260/95. sz., DFDS ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet [EBHT 1997., I?1005. o.] 23. pontja). Maga a hatodik irányelv 15. cikke is az adómentességek korrekt és egyszer? alkalmazását követeli meg.

22 – Ez még nehezebb, ha arra gondolunk, hogy az egyik napon az országhatáron túli útra induló repül?gépet a következ? napon belföldi járaton használhatják.

23 – Ezek pontosan azok a pontok, amelyeket a 91/680/EGK irányelv nem módosított. Így azok megtartották eredeti szövegüket.

24 – Annak indoka, hogy ezeket a HÉA alól mentes tevékenységnek min?sítik, azonos azzal, amely a kiviteli és a hasonló tevékenységek adómentességét támasztják alá (lásd a fent hivatkozott Lange-ügyben hozott ítélet 21. pontját), de e jellemz?jük alapján nem szabad összetéveszteni a három kategóriát.

25 – Írásbeli észrevételeiben a dán kormány megmagyarázza, hogy ami a fel- és leszállási díjakat, a fedélzeten való étkezéshez az élelmiszerek értékesítését és a csomagkezelést illeti, a beszállítók csak akkor számláznak HÉA-t, ha a repül?gép belföldi járaton üzemel.

26 – Ami az üzemanyagot illeti, az adót mindig a dán szabályozás szerint számlázzák ki, a társaság havi bevallásokat tesz a fogyasztásáról, ami lehet?vé teszi a belföldi és a külföldi járatok közötti megosztást. Ilyen módon az utóbbival kapcsolatos adó visszaigényelhet?.

27 – A C?74/91. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1992. október 27-én hozott ítéletében (EBHT 1992., I?5437. o.) a Bíróság rögzítette, hogy a légiforgalmi társaságok szolgáltatásainak Közösségen belüli és azon kívüli részre történ? felosztása által okozott technikai nehézségek nem igazolják a hatodik irányelv végrehajtásának hiányát (12. pont). Ezt az ítélkezési gyakorlatot a tengeri körutazásokkal kapcsolatban meger?sítette a C?331/94. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1996. május 23-án hozott ítéletének (EBHT 1996., I?2675. o.) 12. pontjában. Éppen ezek a nehézségek képezik a Cimber Air f? érvét, amint azt képvisel?je elismerte a tárgyalás során

feltett kérdéseimre válaszolva. Másrészt! ezek az akadályok nem annyira kikerülhetetlenek, mint ahogy azt egyesek állítják, mivel a dán kormány meghatalmazottjának állításai szerint az országában a felperes rendelkezésére álló rendszer már 30 éve működik.

28 – A C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I/4947. o.) 20. pontja és a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I/6833. o.) 30. pontjában a Bíróság úgy határozott, hogy az adósemlegesség elve tiltja, hogy az ugyanazon tevékenységet végző gazdasági szereplőket a HÉA kivetése során eltérően kezeljék.

29 – Emlékeztetek arra, hogy a hatodik irányelv célja – 2. cikke 1. pontjának megfelelően – a „belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás” megadóztatása (a *kiemelés* tőlem származik).

30 – A Bíróság számos alkalommal különböző esetekben alkalmazta a „közösségi jog fogalmát” annak megjelölésére, hogy az Unió intézményei által kibocsátott normában szereplő fogalmat nem az egyes nemzeti jogrendszerek, hanem a Közösség saját jogrendje alapján kell értelmezni. A HÉA kapcsán példaként csak az „ingatlanok bérbeadásának” fogalmát említettem (ld. a C-275/01. sz. Sinclair Collis ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet [EBHT 2003., I/5965. o.] 22. pontját, valamint az abban idézett ítéleteket is), amely fogalommal legközelebb a C-284/03. sz. Temco Europa ügyben fogok foglalkozni.

31 – A momsloven 34. cikke (1) bekezdésének 7. pontja kizárólag a nemzetközi járatokon üzemeltetett repülőgépek felszerelésére és ellátására irányuló szolgáltatásnyújtásokat mentesíti.

32 – *Mémorial* A 1979., a 451. és azt követő oldalak.

33 – *Moniteur belge*, 1969. július 17.

34 – 1999. június 9-i törvény (BGBl. I. 1999., 1270. o.).

35 – A december 28-i 37/1992. törvény (*Boletín Oficial del Estado* – a továbbiakban: BOE – 1992. december 29., 44247. o.). A 22. cikk (4) bekezdése mentesíti a „a következő légi járművek szállítását, átalakítását, javítását, karbantartását, teljes bérlését és bérbeadását: a kizárólag az elsősorban a fizető nemzetközi utas- és áruforgalomban működő társaságok által alkalmazott repülőgépek”. Ugyanazon cikk (6) és (7) cikkei megállapítják a fent hivatkozott 4. cikkben rögzített adómentességek tárgyát képező repülőgépek ellátását és a részükre nyújtott egyéb szolgáltatásokat. Az ezen adót szabályozó korábbi törvény (az augusztus 2-i 30/1985. sz. törvény) világosabban fogalmazott, és 10. cikkének (4) bekezdésében a „nemzetközi járatokon üzemelő légi járműveket” említette.

36 – Ezt a jogszabálysöveget a törvény elfogadását követő napon léptette hatályba az 1624/1992. sz. királyi rendelet (BOE, 1992. december 31.).

37 – A 10. cikk (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik: „1. Az adómentesség hatálya az adó területi hatályán kívül eső állomásra irányuló retúr járatokra terjed ki. 2. Az adómentesség nem vonatkozik azokra az utasokra és csomagjaikra, akik – miután az utazást a félszigeten vagy a Baleár-szigeteken kezdték meg – ugyanezen területen belüli úticélra érkeznek annak ellenére, hogy a vízi- vagy légi jármű folytatja útját egy azon kívül eső kikötő vagy repülőtér felé”.

38 – Serrano Sobrado, J.A.: *El IVA en el comercio exterior* (Banco Exterior de España, Madrid, 1987.) szerint az adómentesség azokra a légi járművekre vonatkozik, amelyek ténylegesen nemzetközi utat tesznek meg (38. o.). Ezt a véleményt osztja Castellano Montero, L.: *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*

(Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid, 1997., 43. o.). Ugyanakkor el kell ismerni, hogy a spanyol közigazgatás álláspontja ettől teljes mértékben eltér, mivel egy kötelező hatállyal nem rendelkezik, 1993. április 27-i határozatában (496/93-as ügy) a Dirección General de Tributos úgy döntött, hogy „az ellátásra szolgáló termékek adómentesek, akár az érintett légi járművek nemzetközi, akár azok belföldi útjain fogyasztják el őket”. Az 1985. évi Reglamento de la Ley (amelyet az október 30-i 2028/1985. sz. királyi rendelet, BOE, 1985. október 31. léptetett hatályba) 7. cikkének (6) bekezdését értelmezve mindazonáltal arra az álláspontra helyezkedett, hogy „adómentesek a nemzetközi járatokon üzemelő légi járművek ellátására szolgáló vagy hasonló termékértékesítések” (az 1986. december 23-i határozat, a BOE-ben 1987. január 26-án tették közzé).