

JÁN MAZÁK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. március 29.1(1)

C?97/06. sz. ügy

Navicon SA

kontra

Administración del Estado

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

„Hozzáadottérték?adó – A tengerjáró hajók bérszállításra történ? rendelkezésre bocsátásának adómentessége”

1. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett két kérdés az 1992 december 14?i 92/111/EGK tanácsi irányelvvel(2) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i hatodik tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 15. cikke 5. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2. A kérdéseket a Navicon társaság (a továbbiakban: Navicon) és az illetékes spanyol adóhatóság között annak tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, hogy az utóbbi elutasította olyan ügyletek hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) alóli mentesítését, amelyek valamely hajó konténerek fuvarozásához való bérszállításra történ? részleges rendelkezésre bocsátására irányultak. Ezen összefüggésben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelvet átültet? spanyol jogszabályok szerint kizárólag a bérszállításra történ? teljes rendelkezésre bocsátás adómentes.

3. A Bíróságtól így a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában szerepl?, a bérszállításra történ? rendelkezésre bocsátás fogalmának, különösen pedig annak meghatározását kérik, hogy a fogalom kizárólag a teljes hajó bérszállításra történ? rendelkezésre bocsátását (a továbbiakban: bérszállításra történ? „teljes” rendelkezésre bocsátás) vagy a hajó egy részének bérszállításra történ? részleges bocsátását (a továbbiakban: bérszállításra történ? „részleges” rendelkezésre bocsátás) is magában foglalja.

I – **A vonatkozó szabályozás**

A – *A közösségi szabályozás*

4. A hatodik irányelv 15. cikke kimondja:

„Adómentességek kivitelnél és hasonló ügyleteknél, valamint nemzetközi fuvarozás esetén:

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 vízijárművek ellátása érdekében:

- a) amelyeket a nyílt tengeren fizetett utasok szállítására, kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenység folytatására használnak;
- b) amelyeket a tengeren segély- vagy mentőhajóként, 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, átépítése, javítása, karbantartása, bérletbe adása [helyesen: bérszállításra történő rendelkezésre bocsátása] és bérbeadása, valamint az e hajókba beépített vagy ezekben használt felszerelések – beleértve a halászati felszereléseket – vagy az üzemelésükhöz szükséges termékek szállítása, bérbeadása, javítása és karbantartása; [...]

B – A nemzeti szabályozás

5. A hozzáadottértékadóról szóló, 1992. december 28-i 37/1992 törvény 22. cikkének (1) bekezdése elírja:

„A kivitelhez hasonló tevékenységekhez kapcsolódó adómentességek

A szabályozásban elírt feltételek mellett az alábbi tevékenységek adómentesek:

Először is: az alábbiakban meghatározott hajók értékesítése, építése, átépítése, javítása, karbantartása, valamint bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátása vagy bérbeadása:

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

II – Az alapügy tényállása, az eljárás és az elzeterjesztett kérdések

6. A Navicon és a Compañía Transatlántica Española SA társaság bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátásra vonatkozó megállapodást kötött, amellyel az előbbi ellenérték fejében az utóbbi rendelkezésére bocsátja hajói rakodófelületének egy részét konténereknek az Ibériai-félsziget és a hozzáadottértékadó területi hatálya alá nem tartozó területek (Kanári-szigetek) kikötői közti fuvarozásához.

7. A Navicon nem számított fel hozzáadottértékadót a vonatkozó számlákon, mivel úgy vélte, hogy HÉA-mentes a bérszállítási tevékenység. Az illetékes spanyol adóhatóság kiigazította a

bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásra vonatkozó megállapodás alapján fizetett összegeket a HÉA-összegekre tekintettel, mivel álláspontja szerint a bérszállításra történő részleges és nem teljes rendelkezésre bocsátásra nem alkalmazható adómentesség.

8. A Navicon sikertelenül fellebbezett ezen kiigazítás ellen a madridi Tribunal Económico Administrativo (Regionális és Közigazgatási Bíróság) előtt. Felülvizsgálati eljárást indított e határozat ellen a Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Legfelsőbb Bíróság, Madrid) előtt, amely úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Közösségek Bírósága elé:

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

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

III – A Bíróság elé terjesztett főbb észrevételek

9. A görög és a spanyol kormány álláspontja szerint a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában használt »bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás« fogalma kizárólag a hajótér egészének bérszállításra történő rendelkezésre bocsátására utal, így az a következtetés vonható le, hogy a nemzeti szabályozás megfelel az irányelvnek. A hatodik irányelvben meghatározott kivételeket szigorúan kell értelmezni, mivel kivételeket képeznek azon általános elv alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden szolgáltatás HÉA-köteles.

10. A belga kormány és a Bizottság álláspontja szerint a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás fogalma a bérszállításra történő részleges és teljes rendelkezésre bocsátásra is utal.

11. A belga kormány szerint megfogalmazására tekintettel a hatodik irányelv 15. cikke 5. pontjának célja, hogy egyes hajók – különösen a 4. cikk a) és b) pontjában említett tengerjáró hajók – bérszállításra történő rendelkezésre bocsátását, és nem pedig a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás meghatározott típusait mentesítse. Mindenesetre a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint valamely közösségi rendelkezés különböző lehetséges értelmezései közül azt kell előnyben részesíteni, amely alkalmas a rendelkezés hatékony érvényesülésének biztosítására. A jelen esetben azonban a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátásra korlátozott fogalmának értelmezése megkérdőjelezi a hatodik irányelv 15. cikke 5. pontjának hatékony érvényesülését, mivel ugyanazon útvonal és ugyanazon típusú hajók esetében a bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátás HÉA-fizetési kötelezettség alá tartozik, míg a bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátás adómentes.

12. A Bizottság először is megjegyzi, hogy a Bíróság több alkalommal úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének első mondata nem jogosítja fel a tagállamokat a hatodik irányelv ugyanezen irányelvben meghatározott tárgyi hatályának megváltoztatására. Továbbá a harmadik országokba kivitt termékek mindenféle adó alól mentesek, amikor elhagyják a Közösség területét, ami megköveteli, hogy a bérszállításra történő részleges vagy teljes rendelkezésre bocsátásra irányuló szolgáltatás adómentes legyen. Végül, ha a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás fogalma kizárólag a bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátásra korlátozódik, akkor az adómentességhez való jogot a hajó mérete határozza meg, mivel hasonló méretű szállítmány az érintett hajó méretétől függően egyszer adómentes máskor pedig adóköteles lenne.

13. Mindazonáltal a Bizottság egyik érvelése támogatja azon álláspontot, amely szerint a spanyol szabályozás összeegyeztethető a közösségi joggal. Analógia útján úgy lehet tekinteni, hogy a bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátást áru fuvarozásként kell kezelni, és így az a hatodik irányelv 15. cikkének 13. pontja(4) alá tartozik, amely többek között kivételt határoz meg a kivitt termékek fuvarozására irányuló szolgáltatások vonatkozásában. Mindazonáltal a Bizottság álláspontja szerint ezen érvelésnek nem szabad helyt adni. Először is a hatodik irányelv szövege alapján a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás és az áru fuvarzás eltérő jogi szabályozás alá tartozik, másodszor pedig igen különböző a kétféle szerződés.

14. A Bizottság állítása szerint a nemzeti bíróság feladata – a felek közti megállapodás szövege, valamint a nyújtott szolgáltatás jellege és tartalma alapján – annak meghatározása, hogy a vitatott szerződés a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja alapján teljesíti-e a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásra irányuló megállapodásra vonatkozó feltételeket.

IV – Jogi álláspont

15. A hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerint HÉA-mentes a tengerjáró hajók bérszállításra történő rendelkezésre bocsátása. A rendelkezés nem határozza meg pontosabban a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás fogalmát.

16. A gyakorlatban a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás az egész hajótestre vonatkozhat, amely esetben az ügyletet bérszállításra történő „teljes” rendelkezésre bocsátásnak nevezik, vagy pedig kizárólag a hajótest egy részére, amikor is bérszállításra történő „részleges” rendelkezésre bocsátásról beszélünk.

17. A jelen eljárásba beavatkozó tagállamok észrevételeiből kitűnik, hogy a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás fogalmát – amint azt egyes tagállamok átültető szabályozásai mutatják – nem értelmezik egységesen a Közösségen belül, ideértve Spanyolországot is, ahonnan a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem származik, amely a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás fogalmát a bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátásra korlátozza, míg egyéb nemzeti szabályozások, mint például a belga szabályozás, szélesebb értelmezést fogad el, amely szerint minden esetben adómentes a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás, akár teljes, akár részleges. Így tehát a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti HÉA-mentességgel összefüggésben felmerül a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás fogalma hatályának kérdése.

18. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a HÉA-mentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel azon általános elv alól képeznek kivételeket, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden szolgáltatás HÉA-köteles.(5) A Bíróság ezen elvet megerősítette többek között a tengerjáró hajókra alkalmazandó adómentességek tekintetében.(6)

19. Mindazonáltal ezen, szigorú értelmezést megkövetelő elv alkalmazása nem eredményezheti a 15. cikk olyan értelmezését, amely eltér szövegének nyilvánvaló tartalmától.(7)
20. A hatodik irányelv szóban forgó rendelkezése, illetve egyéb szövege sem igazolja a „bármely tagállamra történő rendelkezésre bocsátás” fogalmának kizárólag a bármely tagállamra történő „teljes” rendelkezésre bocsátásra való korlátozását. Úgy tűnik, hogy a hatodik irányelvben az irányelv 15. cikkének 4. pontja(8) szerinti adómentességre vonatkozó előírásokkal ellentétben a tagállamok nem korlátozhatják az irányelv 15. cikkének 5. pontjában meghatározott adómentességet, amíg az ezen adómentesség hatályát meghatározó közösségi adózási szabályok hatályba nem lépnek. Így a hatodik irányelvben szereplő HÉA-mentesség tekintetében a „bármely tagállamra történő rendelkezésre bocsátás” fogalmának a „bármely tagállamra történő teljes rendelkezésre bocsátásra” való korlátozása meghaladja a tagállamoknak az irányelv nemzeti jogba való átültetése vonatkozásában biztosított mérlegelési jogkörét. Ugyanis a HÉA tárgyi hatályának meghatározása fűszabály szerint a közösségi jogalkotó feladata, és a HÉA tárgyi hatályának, különösen a belső jogba átültetés nemzeti szabályozás révén való és a hatodik irányelvvel összeegyeztethető korlátozásának a hatodik irányelv szövegéből, céljából és/vagy az általános szerkezetéből kell erednie.
21. E tekintetben azt is meg kell vizsgálni, hogy az olyan megszorító megközelítés, mint a spanyol szabályozás, összeegyeztethető-e a hatodik irányelv rendszerével és céljával. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, amelyeket a HÉA-nak a hatodik irányelv által megállapított közös szabályozása keretében kell értelmezni.(9)
22. A belga kormány és a Bizottság állítása szerint a HÉA tekintetében az összhang súlyos hiányához vezetne a bármely tagállamra történő rendelkezésre bocsátásra irányuló ügyletek kezelése vonatkozásában, ha a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontjában szereplő „bármely tagállamra történő rendelkezésre bocsátás” kifejezés kizárólag a „bármely tagállamra történő teljes rendelkezésre bocsátást” foglalná magában. E megközelítés alapján a bármely tagállamra történő rendelkezésre bocsátásra irányuló ügylet adómentessége a hajó méretétől függ, hiszen ugyanazon mennyiségű áru fuvarozására szolgáló bármely tagállamra történő rendelkezésre bocsátásra irányuló ügylet kis hajó esetében adómentes, mivel a hajó teljes rakterét használja, és így bármely tagállamra történő teljes rendelkezésre bocsátásnak minősül, míg ugyanezen mennyiségű áru a nagyobb hajó esetében a teljes raktér egy részét foglalja el, így az a hajó bármely tagállamra történő részleges rendelkezésre bocsátásának minősül. Az összhang ezen hiánya veszélyezteti a hatodik irányelv 15. cikke 5. pontjának hatékony érvényesülését.
23. Továbbá, ha nem lenne adómentes a tengerjáró hajók bármely tagállamra történő „részleges” rendelkezésre bocsátására irányuló megállapodás, lennének olyan esetek, amikor egyes kivitt áruk – úgymint a bármely tagállamra történő részleges rendelkezésre bocsátás révén kivitt áruk – fuvarozási költsége nem adómentes. Ezen eredmény nyilvánvalóan ellentétes a rendeltetési ország elvével, amely szerint az áruk azon országban adókötelesek, ahol azokat a végső fogyasztó felhasználja. Ezen elvből következik többek között, hogy a Közösségen kívülre szállítandó áruk mentesülnek minden adó alól, ideértve a Közösségen kívülre történő fuvarozás költségeit terhelő bármely adót is, mivel e költségeket tartalmazza a kivitt áru ára.
24. Lehet úgy érvelni, hogy a bármely tagállamra történő „részleges” rendelkezésre bocsátásnak a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti, hajók „bármely tagállamra történő rendelkezésre bocsátásához” kapcsolódó adómentesség tárgyi hatályából való kizárása nem feltétlenül veszélyezteti a rendeltetési ország elvét. Az utóbbi fenntartható ugyanis a bármely tagállamra történő „részleges” rendelkezésre bocsátás révén kivitt áruk esetében, a hatodik irányelv 15. cikke 13. pontjának alkalmazásában, amely többek között előírja, hogy adómentes a kivitt áruk fuvarozása,

ha ezen áruk megfelelnek az abban a rendelkezésben meghatározott feltételeknek. Amint azt kiemeli a Bizottság, megkérdőjelezhet azonban, hogy a szóban forgó cikk ezen alkalmazása összeegyeztethető a hatodik irányelv rendszerével és logikájával.

25. Először is úgy tűnik, hogy a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásra és az áru fuvarozásra irányuló megállapodás tárgyát és jogi rendszerét tekintve meglehetősen különböz. Ha valamely hajó – vagy bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátás esetében annak egy része – bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásra vagy bérletre irányuló megállapodás tárgyát képezi, azt meghatározott célra – például fuvarozásra – bocsátják rendelkezésre, míg az áru fuvarozásra irányuló megállapodás olyan szerződés, amellyel a fuvarozó, áru bizonyos rendeltetési helyre történő szállítására vállal kötelezettséget. Máshogy megfogalmazva, míg a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásra és a bérletre irányuló szerződés magát a fuvarozási eszközt érinti, a fuvarozási szerződés a fuvarozási eszközzel elszállítandó tartalomra vonatkozik. Ebből következik, hogy míg a bérszállítás jogosultja és a bérlet használati joggal rendelkezik a megállapodás tárgyát képező hajón – vagy bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátás esetében annak egy részén – a áru fuvarozási szerződés alapján hajón szállított áru tulajdonosa nem rendelkezik ilyen joggal, kizárólag az áruk meghatározott rendeltetési helyre történő fuvarozását követelheti. E különbségek megerősítik azon érvelést, hogy el kell térnie a hatodik irányelv szerint alkalmazandó szabályozásnak.

26. A bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátásnak az áru fuvarozáshoz való hasonlítása valószínűleg megkérdőjelezi a bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátás külön mentesítésének szükségességét. Ha a bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátás oly mértékben hasonlítana az áru fuvarozáshoz, hogy a megállapodás eltérő jogi jellege ellenére hasonlóknak kellene azokat tekinteni, megkérdőjelezhető, hogy külön kell mentesíteni a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátást, és nem pedig az áru fuvarozás kategóriájába sorolni. A bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátásnak az áru fuvarozással való egy tekintet alá vétele tehát nehezen összeegyeztethető a hatodik irányelv szövegével.

27. Végül, mivel e két típusú megállapodás jogi jellegét tekintve egyértelműen eltér, ésszerűen az a következtetés vonható le, hogy a közösségi jogalkotó egyértelművé tette volna a hatodik irányelvben, ha a bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás fogalmát kizárólag a bérszállításra történő teljes rendelkezésre bocsátásra kívánta volna korlátozni, és egy tekintet alá kívánta volna venni a bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátást és az áru fuvarozást.

28. A fentiekből következik, hogy a hatodik irányelv szerinti HÉA-mentességek alkalmazása céljából nem áll fenn meggyőző érv a bérszállításra történő „részleges” rendelkezésre bocsátásnak az áru fuvarozással való egy tekintet alá vételére, ahelyett hogy azt a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásra vonatkozó adómentesség alá sorolnánk.(10)

29. Mindezen okok miatt az első kérdésre adandó válasz az, hogy a hatodik irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti adómentesség alkalmazásában a „bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás” kifejezést úgy kell érteni, hogy az a hajótér egészének rendelkezésre bocsátását (teljes rendelkezésre bocsátás) és a hajótér egy részének vagy hányadának rendelkezésre bocsátását (részleges rendelkezésre bocsátás) is magában foglalja.

30. A fentiekből következik, hogy a második kérdésre adandó válasz az, hogy ellentétes a hatodik irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely csak teljes rendelkezésre bocsátás esetén teszi lehetővé az adómentességet.

31. Mindezek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre az alábbi választ adja:

(1) Az 1992. december 14-én 92/111/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 15. cikkének 5. pontja szerinti adómentesség alkalmazásában a „bérszállításra történő rendelkezésre bocsátás” kifejezést úgy kell érteni, hogy az a hajótér egészének rendelkezésre bocsátását (teljes rendelkezésre bocsátás) és a hajótér egy részének vagy hányadának rendelkezésre bocsátását (részleges rendelkezésre bocsátás) is magában foglalja.

(2) Ellentétes a hatodik irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely csak teljes rendelkezésre bocsátás esetén teszi lehetővé az adómentességet.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – HL 1992. L 384., 47. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.

3 – HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

4 – A hatodik irányelv 15. cikkének 13. pontja előírja:

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

5 – Lásd többek között a C-382/02. sz. Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-8379. o.] 25. pontját.

6 – Lásd a C-185/89. sz. Velker International Oil Company ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-2561. o.] 19. pontját és a C-181/04–C-183/04. sz., Elmeka egyesített ügyekben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8167. o.] 15. pontját.

7 – Lásd e tekintetben az 5. lábjegyzetben hivatkozott Cimber Air ügyben hozott ítélet 29. pontját.

8 – A 15. cikk 4. pontjának második mondata az alábbiak szerint rendelkezik: „A Bizottság a lehető legrövidebb időn belül javaslatokat nyújt be a Tanácshoz a Közösség adózási szabályainak létrehozására, amelyekben meghatározza az ezen adómentesség, valamint az 5–9. pontban szabályozott mentességek körét és a végrehajtásukkal kapcsolatos gyakorlati intézkedéseket. Amíg e szabályok hatályba lépnek, a tagállamok korlátozhatják az e bekezdésben szabályozott mentesség terjedelmét.”

9 – Lásd különösen a C-2/95. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3017. o.] 21. pontját, a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 25. pontját, az 5. lábjegyzetben hivatkozott Cimber Air ügyben hozott ítélet 23. pontját és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Elmeka egyesített ügyekben hozott ítélet 20. pontját.

10 – Ebből következik, hogy a hatodik irányelv helyes alkalmazásának biztosítása érdekében semmi sem akadályozza a nemzeti bíróságot abban, hogy átminősítse a bérszállításra történő „részleges” rendelkezésre bocsátásra irányuló megállapodást, ha arra a következtetésre jut, hogy az utóbbi – az adott esetben és a szóban forgó megállapodásban szereplő szerződéses kikötések

alapján – valójában árufuvarozási szerződés, és így tévesen minősítették „bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásra” irányuló megállapodásnak annak érdekében, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 5. pontjában meghatározott bérszállításra történő rendelkezésre bocsátásra irányuló ügyletekre vonatkozó adómentességhez kapcsolódó feltételek vonatkozzanak rá.