

PEDRO CRUZ VILLALÓN

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2012. április 26.(1)

C-33/11. sz. ügy

A Oy

(A Korkein hallinto-oikeus [Finnország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik héairányelv – A 15. cikk 6. pontjában foglalt adómentesség – Els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaságok által alkalmazott légi járm?vek fogalma – Légi járm? olyan gazdasági szerepl? részére történ? értékesítése, amely maga els?sorban nem a nemzetközi légi forgalomban m?ködik, de a légi járm?vet használatba adja valamely légitársaságnak – Charterjáratokat m?ködtet? társaságok”

I – Bevezetés

1. A Korkein hallinto-oikeus (finn legfels?bb közigazgatási bíróság) a jelen ügyben három kérdést terjeszt a Bíróság elé el?zetes döntéshozatalra a hatodik héairányelv(2) értelmezésével kapcsolatban, „a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaságok által alkalmazott” légi járm?vek értékesítése esetén alkalmazandó héamentesség vonatkozásában.
2. A nemzeti bíróság értelmezési kérdései alapvet?en három tényállásbeli körülményb?l erednek: el?ször, a repül?gépeket vásárló társaság nem a vitatott rendelkezés szerinti légiforgalmi társaság, hanem bérlet keretében átengedte a repül?gépek használatát egy olyan társaságnak, amely ilyen jellemz?vel bír; másodszer, a szóban forgó légitársaság charterjáratokat m?ködtet? társaság; és végül bonyolult helyzet áll fenn a repül?gép tulajdonosában részesedéssel rendelke? természetes személy, a repül?gép tulajdonosa és a légitársaság között.
3. A hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontjában foglalt adómentesség jelen körülmények közötti alkalmazhatósága az ítélezési gyakorlatban megválaszolatlan és – az európai légiforgalmi ágazatban jelenlév? bérelt légiflották magas számára tekintettel – nagy gazdasági jelent?ség? kérdés. A felperes által rendelkezésre bocsátott adatok szerint számos tagállam elismeri az adómentességhez való jogot a jelenlegihez hasonló esetekben, azonban a kérdés megítélése távolról sem mentes a konfliktusoktól. Így a Bizottság fellépett az adómentesség alkalmazásának kiterjeszt? értelmezése ellen.
4. Egyébként szükségesnek tartom felhívni a figyelmet arra a tényre, hogy a jelen ügy körülményei különösen összetettek. A repül?gépek beszerzését és használatát övez? különböz? szerz?déses és társasági kapcsolatok esetlegesen felébreszthetik az adókijátszás gyanúját, hangsúlyozni kell azonban, hogy e ténybeli körülmények értékelése a nemzeti bíróság kizárólagos

hatáskörébe tartozik.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog: a hatodik héairányelv

5. A jelen ügyben a hatodik héairányelv rendelkezései alkalmazandók, amely irányelv 2. cikkének 1. pontja kimondja, hogy a hozzáadottérték-adó alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

6. A hatodik héairányelv 15. cikke kivonatossan a következőképpen szól:

„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 megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

6. Els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaságok által alkalmazott légi járm?vek szállítása [helyesen: értékesítése], átépítése, javítása, karbantartása, bérletbe adása [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása, valamint az e repül?gépekbe beépített vagy az ezekben használt [helyesen: üzemeltetésükhöz használt] termékek szállítása [helyesen: értékesítése], bérbeadása, javítása és karbantartása”.

B – A nemzeti jog

7. A hatodik héairányelvet Finnországban az Arvonlisäverolaki (1993. december 20-i héatörvény; a továbbiakban: AVL) ültette át, amelynek vonatkozó rendelkezései az alapeljárásban megállapított tényállásra irányadó változatban a következők.

8. Az AVL 1. §-a (1) bekezdésének 3. pontja értelmében héát kell fizetni az állam részére az e törvény 26a. §-a értelmében vett azon Közösségen belüli termékbeszerzés után, amelyet Finnországban végeztek. Az AVL 2b. §-a értelmében az köteles a Közösségen belüli beszerzést az 1. § (1) bekezdésének 3. pontja értelmében terhel? adó megfizetésére, aki a beszerzést végrehajtotta.

9. Az AVL hatodik fejezete (70–72n. §) a nemzetközi kereskedelemmel összefügg? adómentességeket szabályozza. Az AVL 70. §-a (1) bekezdésének 6. pontja értelmében a légi járm?veknek, azok pótalkatrészeinek és felszerelési tárgyainak az els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? gazdasági szerepl? általi használata céljából történ? értékesítése adómentességet élvez.

10. Az AVL 72f. §-ának 1. pontja értelmében nem terheli adó a Közösségen belüli termékbeszerzést, ha a termék behozatala adómentességet élvez. Az AVL 94. §-a (1) bekezdésének 9. pontja alapján az 58. § (1) bekezdése értelmében vett vízi járm?veknek és az AVL 70. §-a (1) bekezdésének 6. pontja értelmében vett légi járm?veknek, azok pótalkatrészeinek és felszerelési tárgyainak a behozatala adómentességet élvez.

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

11. 2002-ben és 2004-ben a finn A Oy társaság két sugárhajtóm?ves légi járm?vet vásárolt egy francia gyártótól. Az A Oy-t a repül?gépek tulajdonosaként vették nyilvántartásba, a B Oy-t – amely nemzetközi charterjáratokat m?ködtet? társaság – a repül?gépek használójaként jelölték

meg. Az A Oy-nak kizárólagosan X természetes személy a tulajdonosa. Ugyanakkor az A Oy 25%-os részesedéssel rendelkezik a C Oy társaságban, a B Oy pedig a C Oy 78%-os tulajdonában áll.

12. A francia eladó mindkét ügyletet Közösségen belüli értékesítésként vallotta be. Finnországban az A Oy nem vallotta be a repülőgépek beszerzését mint Közösségen belüli beszerzést. 2003-ban és 2005-ben az A Oy vételár alatti áron eladta a repülőgépeket egy Cipruson bejegyzett vállalkozásnak.

13. A két társaság között létrejött szerződés alapján a B Oy jogosult volt arra, hogy az A Oy-tól a repülőgépeket saját üzleti céljaira bérbe vegye, kiszámlázva az utóbbinak a repülőgépek karbantartását és a járatok lebonyolítását.(3)

14. Az A Oy-nak egyrészt a 2002. január 1-je és december 31-e közötti, másrészt a 2003. január 1-je és 2004. június 30-a közötti mérlegidőszakban elért teljes üzleti forgalma a bevételeknek az X részére kiállított értékesítési számlák alapján történő elkönyveléséből származott, a repülőgépeket megvásároló ciprusi vállalkozás részére kiállított egyetlen számla kivételével. Az X – az A Oy tulajdonosa – részére kiállított számlák a B Oy által az A Oy részére a repülőgépek használata ellenében kiállított számlákon alapultak. Hasonlóan, a repülőgépekkel kapcsolatos kiadások elkönyvelése főként a B Oy-nak a repülőgépek karbantartására és a járatok lebonyolítására vonatkozó számláival függött össze. Az adóellenőrzés során megállapították, hogy a számlákat nagyrészt változatlan formában X részére állították ki.

15. 2005. november 4-én az illetékes adóhivatal két utólagos adómegállapításról szóló értesítést bocsátott ki az A Oy részére a héa vonatkozásában, a repülőgépek fent említett Közösségen belüli beszerzése után. Ugyanekkor megállapították, hogy az A Oy nem volt jogosult az említett héa levonására vagy visszatérítésére.

16. A Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) 2008. május 26-i határozatával elutasította az A Oy által előterjesztett keresetet. Az említett bíróság kimondta, hogy a repülőgépek beszerzése adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősült, amelyet A Oy nem vallott be az adóhivatalnak, továbbá az A Oy az AVL 70. §-a (1) bekezdésének 6. pontja értelmében nem a nemzetközi légi forgalomban működött, hanem gyakorlatilag a C Oy tulajdonosaként járt el, amely ásványolajtermékekkel folytat nemzetközi kereskedelmet. A B Oy tevékenységére vonatkozó bevallás szerint a szóban forgó repülőgépeket szintén nem e társaság használta, az AVL 70. §-a (1) bekezdésének 6. pontja értelmében vett nemzetközi légi forgalomban. A két társaság között létrejött megállapodás kizárólag azt a célt szolgálta, hogy X szállítását saját szükségleteinek kielégítésére biztosítsa. Következésképpen a közigazgatási bíróság megállapította, hogy az A Oy nem jogosult a repülőgépek Közösségen belüli beszerzése után fizetendő héa levonására vagy visszatérítésére.

17. Az A Oy megtámadta e határozatot a Korkein hallinto-oikeus előtt, arra hivatkozva, hogy a repülőgépek beszerzéséért nem kellett héát fizetnie, mivel azokat elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság, vagyis a B Oy használta. A finn adóhatóságok ezzel szemben azt állítják, hogy ez a körülmény minden jelentőséget nélkülöz, mivel a repülőgépeket az A Oy szerezte be.

18. Tekintettel arra, hogy kétségek állnak fenn az „elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaságok” hatodik héairányelv 15. cikkének (1) bekezdésében foglalt fogalmának értelmezését illetően, továbbá abban a kérdésben, hogy e rendelkezés kizárja-e, hogy a repülőgépek vevője héamentességet élvezzen, ha nem maga működött azokat az említett nemzetközi forgalomban, a Korkein hallinto-oikeus felfüggesztette a szóban forgó peres eljárást, és az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 77/388/EGK hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontját, hogy azok a kereskedelmi célú légitársaságok is az »els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaságok« körébe tartoznak, amelyek vállalkozások és magánszemélyek szükségleteinek kielégítésére els?sorban a fizet? nemzetközi charterforgalomban m?ködnek?

2) Úgy kell-e értelmezni a 77/388/EGK hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontját, hogy az abban biztosított adómentesség csak a légi járm?vek olyan értékesítésére vonatkozik, amelyet közvetlenül az els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaságok részére teljesítenek, vagy ezen adómentesség a légi járm?vek olyan gazdasági szerepl?k részére történ? értékesítésére is vonatkozik, akik, illetve amelyek maguk nem m?ködnek a fizet? nemzetközi légi forgalomban, de a légi járm?vet az ezen ágazatban m?köd? gazdasági szerepl?nek adják használatba?

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

IV – A Bíróság el?tti eljárás

19. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatala 2011. január 21-én vette nyilvántartásba.

20. Az A Oy, Finnország és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett el?.

21. A 2012. február 8-án tartott tárgyaláson részt vettek az A Oy, a Bizottság és a Finn Köztársaság képvisel?i, és el?adták szóbeli észrevételeiket.

V – Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések vizsgálata

22. Rendszertani okokból az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre adandó választ utoljára kívánom hagyni.

A – Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdés

23. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdéssel a kérdést el?terjeszt? bíróság annak megállapítását kéri, hogy a hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontjában foglalt adómentesség kizárólag a légi járm?vek olyan értékesítésére vonatkozik, amelyet közvetlenül az els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaságok részére teljesítenek, vagy arra az esetre is, amikor a légi járm?vek értékesítése olyan gazdasági szerepl?k részére történik, amelyek maguk nem m?ködnek az említett légi forgalomban, de a légi járm?vet az ilyen tevékenységet végz? gazdasági szerepl?nek adják használatba.

24. A szóban forgó rendelkezés szó szerinti értelmének els? vizsgálata nem ad teljes választ e kérdésre, mivel – bár a hatodik héairányelv különböz? nyelvi változatainak többségében az adómentesség kifejezetten a légi járm?nek a nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaságok általi „használata” szempontján alapul(4) –, a finn változat a légiforgalmi társaságok részére történ? értékesítésre anélkül utal, hogy az említett szempontra hivatkozna, alapot adva ezzel azon megfontolásnak, mely szerint az adómentesség szubjektív jelleg?, és kizárólag abban az esetben alkalmazandó, amikor közvetlenül a nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaság vásárolja meg a repül?gépet.(5)

25. A fenti eltérésre tekintettel, és amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, az adómentességet a rendelkezés általános felépítése és az azt magában foglaló szabályozás célja szerint kell értelmezni.(6)

26. Előre kell tehát bocsátani, hogy álláspontom szerint a rendelkezés teleologikus értelmezése annak megállapításához vezet, hogy az adómentességet abban az esetben kell alkalmazni, ha a légi járművet az első sorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság használja, akár úgy, hogy közvetlenül szerzi be, akár úgy, hogy más gazdasági szereplő szerzi be abból a célból, hogy a légi járművet az előbbinek adja használatba (1). Azon alapelvek, amelyek a hía közös rendszere alapul, és különösen a „versenysemlegesség” elve, megerősítik ezt a következtetést (2) anélkül, hogy a Velker International Oil Company ügyben 1990. június 26-án hozott ítéletben(7) és az Elmeka-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítéletben(8) foglalt, némileg szigorúbb ítélkezési gyakorlat ezt korlátozná (3).

1. Az adómentesség teleologikus értelmezése

27. Amint az ismert, a Bíróság a hatodik héairányelvben szabályozott adómentességeket az uniós jog önálló fogalmainak tekinti, amelyeknek a hía közös rendszerének általános összefüggései között kell elhelyezkednie. Mivel kivételt jelentenek azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni, az említett adómentességeket megszorítóan kell értelmezni. Ugyanakkor e követelmény nem jelenti azt, hogy az adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat. Az értelmezésüknek összhangban kell állnia első sorban a fent említett adómentességek által elérni kívánt célokkal, és ugyanígy tiszteletben kell tartania az adósemlegesség elvének követelményeit.(9)

28. A Bíróság megállapította, hogy a hatodik héairányelv 15. cikkében foglalt, a „kivitelnél és hasonló ügyleteknél, valamint nemzetközi fuvarozás esetén alkalmazott adómentesség” célja, hogy „tiszteletben tartsa az érintett áruk és szolgáltatások rendeltetési hely szerinti megadóztatásának elvét”.(10)

29. Az említett célnak megfelelően az ítélkezési gyakorlat megállapította például, hogy a hatodik héairányelv 15. cikkének 5. pontjában foglalt adómentesség alkalmazandó a nyílt tengeri közlekedésre szánt és a nemzetközi forgalomban használt hajók bérszállításra történő részleges rendelkezésre bocsátása esetén (a fent hivatkozott Navicon-ügyben hozott ítélet 30. pontja), azonban az adómentesség nem vonatkozik a vízi jármű bérbeadását jelentő, olyan fogyasztóknak szánt szolgáltatásokra, akik szigorúan magáncélra, végső fogyasztóként kívánják a vízi járművet használni (a fent hivatkozott Feltgen és Bacino Charter Company ügyben hozott ítélet 17. pontja).

30. A konkrét esetben a nemzetközi forgalomhoz kapcsolódó adómentességeket úgy kell tekinteni, mint a kivitelhez hasonló ügyleteket, és ugyanazon adójogi bánásmódot kell az adómentességek vonatkozásában alkalmazni, mivel a fogyasztás helye várhatóan külföldön lesz.(11)

31. A fent kifejtettek álláspontom szerint megerősítik, hogy a 15. cikkben foglalt adómentességek funkcionális jellegű célt követnek, amely a nemzetközi forgalomban részt vevő közlekedési eszközökhöz kapcsolódó ügyletek teljes láncolatának mentesítésére irányul, egészen a végső fogyasztóig. Az említett funkcionális jelleg nehezen összeegyeztethető a Bizottság és Finnország kormánya által az adómentesség értelmezésébe bevezetni kívánt szubjektív elemmel.

32. A jelen ügyben nem áll fenn kétség a tekintetben, hogy a 15. cikk 6. pontjában foglalt adómentességet kell alkalmazni a repülőgépnek az A Oy által a B Oy részére történő

bérbeadására, mivel a bérlő olyan légitársaság, amely az említett rendelkezés által előírt módon kívánja használni a repülőgépet. Tehát ugyanezen logika alkalmazandó a repülőgép közvetítési megvásárlása vonatkozásában is, amely ügylet mentesítése tökéletesen megfeleltethető a bérlet mentesítésének.

2. A „versenysemlegesség” elve

33. A vitatott adómentesség alkalmazási körének általam javasolt értelmezését a héa közös rendszerében foglalt adósemlegesség elvének követelményei is alátámasztják.

34. Az állandó ítélkezési gyakorlattal összhangban a héa közös rendszere különösen két elven alapul: „egyrészt a héa tárgyát képezi az adóalanyok által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás és termékértékesítés. Másrészt a héa közös rendszere tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során.”(12) Valójában, amint az elmélet is kimondta, a fenti két elv magának az adósemlegesség elvének két vetülete vagy alkalmazási köre.(13)

35. A jelen ügy szempontjából az elv két vetülete vagy értelmezése közül a második érdekes, amely nem más, mint az egyenlő bánásmód elvének a héa területén való alkalmazása.(14) Tehát, amennyiben az egyenlőség elve általánosságban azt feltételezi, hogy azonos helyzeteket nem lehet eltérő módon kezelni, kivéve, ha az eltérés objektív módon igazolható,(15) a héa területén ez úgy jelenik meg, hogy „tilos különösen, hogy az egymással versenyző hasonló szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezeljék”.(16) Végeredményben egyfajta „versenysemlegességről” van szó, amelynek megsértése „csak versenyhelyzetben lévő gazdasági szereplők között fordulhat elő”, míg az egyenlő bánásmód általános elvét „az adózás területén olyan egyéb típusú hátrányos megkülönböztetések is sérthetik, amelyek olyan gazdasági szereplőket érintenek, akik nincsenek szükségképpen versenyhelyzetben, más szempontokból mégis hasonló helyzetben vannak”.(17)

36. A „versenysemlegességet” meg kell vizsgálni és figyelembe kell venni a héamentességek értelmezése során. Különösen el kell kerülni, hogy az említett adómentességek alkalmazásával hasonló – ezért egymással versenyhelyzetben lévő – termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások a héa szempontjából eltérő bánásmódban részesüljenek.

37. Nyilvánvalóan tartoznak a versenyhelyzetben lévő tevékenységek közötti eltérő bánásmód kockázata a jelen ügyben tárgyalthoz hasonló esetekben. Az adómentesség „szubjektív” értelmezése kedvezne a repülőgépet közvetlenül megvásárló légitársaságnak, kárt okozva ezzel szemben azon társaságnak, amely – mivel nem a nemzetközi forgalomban működő légitársaság – megvásárolja a repülőgépet, és bérbe adja azt az olyan társaságnak, amely a nemzetközi forgalomban működő légitársaság.

38. Először is, ami az eltérő bánásmód megállapítását illeti, bizonyos, hogy bár a repülőgépet beszerző társaság – amennyiben nem légitársaság – nem élvez adómentességet, és meg kell fizetnie a héát, semmi nem zárja ki, hogy a hatodik héairányelv 28f. cikke (1) bekezdése 2. pontjának d) alpontja alapján később visszaigényelje azt. A fenti esetleges visszatérítés sérelme nélkül azonban a héabevétel önmagában államkincstári előleget eredményez, amelynek pénzügyi következményei jelentősek lehetnek, figyelembe véve, hogy ezen előleg jelentős összeget tehet ki. Következésképpen az adómentesség alkalmazása és az ügyletnek a visszatérítéshez való jog későbbi elismerésével való megadóztatása közötti választás nem közömbös gazdasági szempontból; a hivatkozott eltérő bánásmód az említett államkincstári előleg finanszírozásának esetleges költségében nyilvánul meg.

39. Másrészt, és ami az összehasonlítási tényezők közötti „versenyhelyzet” fennállását illeti,

kijelenthet?, hogy a versenysemlegesség elve ebben az esetben nem alkalmazható, mivel az eltér? bánásmód két olyan társaság között áll fenn (a repül?gép tulajdonosa és a légitársaság között), amelyek nem azonos tevékenységet folytatnak, és nem versenyeznek egymással. Valószínű azonban, hogy a repül?gép tulajdonosa a repül?gép bérleti díjának megemelésével áthárítja a héában megtestesül? esetleges államkincstári el?leg finanszírozásának költségeit. Ily módon azon légitársaságok, amelyek flottájukat teljes egészében vagy részben bérlik, gazdaságilag hátrányos helyzetbe kerülhetnek azokkal szemben, amelyeknek a repül?gépek a tulajdonában állnak; szigorúan adózási okokból, amelyek függetlenek a beszerzés és a bérlet közötti jogszer? és önkéntes választás eltér? kialakításától és a különböz? pénzügyi következményeit?l.

40. Továbbá amennyiben a konkrét repül?gép „használatá” közömbös, és az adómentesség megítélése szempontjából kizárólag a repül?gépet beszerz? vállalkozás által folytatott tevékenység számít, vagyis ha az adómentesség megszerzéséhez elégséges, ha a repül?gépet els?sorban a fizet? nemzetközi forgalomban m?köd? légiforgalmi társaság vásárolja meg, könnyen elképzelhet? olyan eset, amelyben ezen eltér? bánásmód két olyan társaság között áll fenn, amelyek végs? soron „közvetít?ként” járnak el a repül?gép vásárlása során. Így például valamely pénzügyi intézmény, amely légitársaságnak való bérbeadás céljából vásárol repül?gépet, nem részesülne az adómentességben, azonban elismerhet? lenne az adómentesség, ha a nemzetközi forgalomban m?köd? A légiforgalmi társaság nem saját használatára vásárolja meg a repül?gépet, hanem azért, hogy ellenérték fejében átengedje a használatát a másik légitársaságnak, B-nek. A pénzügyi intézmény és az A légitársaság minden tekintetben(18) hasonló ügyleteket valósít meg, ennek ellenére eltér? adózási rendszer hatálya alá tartoznak, amely az els? számára hátrányosabb, az adómentesség hibás, „szubjektív” fogalmának következményeként.

3. Hajók érdekében szükséges termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra vonatkozó ítélkezési gyakorlat

41. Végül hivatkoznom kell a Velker- és az Elmeka-ügyben hozott ítéletekben foglalt ítélkezési gyakorlatra, bár álláspontom szerint ezek sem tudják megcáfolni azt a következtetést, amelyhez az adómentesség és a versenysemlegesség elvének teleológiai értelmezése vezet.

42. A Korkein hallinto-oikeus által el?terjesztett kérdés els? ránézésre kétségtelenül összefügg az említett két ítéletben foglaltakkal. Mindkét ügy tárgya hajók m?ködéséhez szükséges üzemanyag-értékesítési ügylet volt. A Velker-ügyben el?ször azt kérdezték a Bíróságtól, hogy a hatodik héairányelv 15. cikkének 4. pontjában foglalt hajók vonatkozásában vízi járm?vek „ellátása érdekében szükséges termékértékesítésnek” tekinthet?k-e (és ezért az említett rendelkezés értelmében adómentességet élveznek-e) az olyan vállalkozás részére történ? értékesítések, amely nem maga használja az árukat a vízi járm?vek ellátása érdekében, hanem értékesíti azokat másik vállalkozás részére, amely az említett rendeltetés szerint használja azokat. Az Elmeka-ügyben másodszor ugyanezt a kérdést tették fel, azonban ebben az esetben a 15. cikk 8. pontjában foglalt adómentesség vonatkozásában, amely az 5. pontban felsorolt, „a tengerjáró hajók közvetlen szükségleteinek kielégítésére szolgáló” szolgáltatásnyújtásokat mentesíti.(19) A Bíróság mindkét esetben úgy rendelkezett, hogy a hivatkozott adómentességeket csak az olyan hajóüzemeltet? vagy hajótulajdonos részére történ? termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra lehet alkalmazni, aki ezeket közvetlenül a hajó ellátására használja, így tehát az adómentesség nem terjeszthet? ki a „forgalomba hozatal ezt megel?z? szakaszában történ?” termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra.(20)

43. A Bizottság és Finnország kormánya a jelen ügyben a fenti ítélkezési gyakorlat analóg alkalmazását szorgalmazta. Álláspontom szerint azonban az említett analóg alkalmazás nem

helyénvaló, mivel a két f? érv közül – amelyre az ítélet az adott ügyekben vitatott adómentességek megszorító értelmezését alapította – egyik sem terjeszthet? ki minden további nélkül a 15. cikk 6. pontja vonatkozásában.

44. A két érv közül az els? az ellenkez? megoldás alkalmazásával járó gyakorlati nehézségekre hivatkozik: „az adómentességnek a hajóüzemeltet? részére történ? végs? termékértékesítést megel?z? szakaszokra való kiterjesztése azt követelné meg a tagállamoktól, hogy ellen?rzési és felügyeleti mechanizmusokat hozzanak létre annak érdekében, hogy megbizonyosodjanak az adómentesen értékesített áruk végs? célállomásáról”, olyan mechanizmusokat, amelyek „a tagállamok és az érintett gazdasági szerepl?k számára olyan kötıtségeket jelentenének, amelyek összeegyeztethetetlenek lennének a »mentességek[nek]« a hatodik irányelv 15. cikke els? mondatában el?írt »helyes és egyszer? alkalmazásá[val]«”(21).

45. A fenti észrevételek súlytalanná válnak, amikor – amint a jelen ügyben is – nem hajó vagy repül?gép közvetlen szükségleteinek vagy egyéb igényeinek kielégítésére szolgáló termékértékesítésekr?l vagy szolgáltatásnyújtásokról beszélünk, hanem a hajó vagy repül?gép értékesítésére irányuló ügyletr?l. Továbbá nem szabad elfelejteni, hogy ahhoz, hogy valamely repül?gép kereskedelmi célú teher- vagy utasszállítást végezhesen, számos különleges engedélyt kell beszereznie, amely megkönnyíti annak bizonyítását, hogy a repül?gépet valóban légitársaság fogja használni.(22) Ebb?l a szempontból nehéz összehasonlítani az üzemanyag-értékesítést (amely a Velker- és az Elmeka-ügyben volt kérdéses), vagy más olyan termék értékesítését, amely a hajó közvetlen szükségleteinek kielégítésére szolgál – amelynek célja valójában nehezen ellen?rizhet? egyszer?en és hatékonyan –, a repül?gép vagy hajó értékesítésével.

46. Semmi nem mond ellent tehát az adómentesség alkalmazásának ilyen esetekben, amennyiben a repül?gép megvásárlásának id?pontjától kezdve tudomással bírnak arról, hogy a repül?gépet a hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontjában foglalt légitársaság fogja használni, és e körülmény bizonyítékát az adóhatóságnak bemutatják.(23) Az ilyen jelleg? el?vigyázatosság álláspontom szerint nem akadályozza az adómentességek hatodik héairányelv 15. cikkének els? mondata által el?írt „helyes és egyszer? alkalmazását”, és bármely esetben arányosabb megoldást jelentene az adókijátszás elkerülésére, mint az adómentesség kizárása.

47. A Velker- és az Elmeka-ügyben hozott ítéletek egy másik érvelést is alkalmaznak, amely a héa általános jellegére vonatkozik, és az adómentességek ebb?l következ? megszorító értelmezésére.(24) Nyilvánvaló, hogy e rendelkezések alkalmazandók, legalább elvben, a 15. cikk 6. pontjában foglalt adómentességre. Ennek ellenére, amint azt a fentiekben kifejtettem, az ítélezési gyakorlat szintén megköveteli, hogy a héamentességek értelmezését az általuk elérni kívánt célokhoz igazítsák, és tiszteletben tartsák az adósemlegesség elvének követelményeit, amely elemek a jelen ügyben megkérd?jelezett adómentesség összefüggésében a Velker- és az Elmeka-ügyben hozott ítéletekben foglaltakkal ellentétes értelmezéséhez vezetnek.

4. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdés vonatkozásában levont következtetés

48. A fent kifejtettek alapján álláspontom szerint a rendelkezés szó szerinti megfogalmazása (amely a nyelvi változatok nagyobb részében kifejezetten utal a repülőgép „használatára”), az adómentesség célja és a hía semlegességének elve a jelen ügyben az adómentesség célkutató értelmezését követeli meg. A hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontját következőképpen úgy kell értelmezni, hogy az abban elírt adómentesség vonatkozik a légi járműveknek az olyan gazdasági szereplők részére való értékesítésére, amelyek maguk nem elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működnek, hanem a légi járművet az ilyen tevékenységet végző légitársaságnak adják használatba.

B – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdés

49. Az első kérdést bizonyos módon kiegészítve, az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdéssel a kérdést elterjesztő bíróság a jelen ügy bizonyos tényállásbeli körülményeinek jelentőségét kérdezi az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésre adandó válasz szempontjából; különösen azon tény vonatkozásában, hogy a légi járművek tulajdonosa (A Oy) a légi járművek használatáért fizetett összeget a tulajdonos részvényeit birtokló és a beszerzett légi járműveket elsősorban saját üzleti és/vagy magáncéljaira használó magánszemélyre (X) hárítja át, figyelembe véve, hogy a légitársaság a légi járműveket egyéb járatok indítására is használhatta.

50. A fellebbező vitatta a tényállás fenti ismertetésének pontosságát. Ettől függetlenül, álláspontom szerint az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban hivatkozott ténybeli körülmények nem bírnak jelentőséggel az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésre adandó válasz szempontjából, és elvileg nem akadályozzák a jelen ügyben tárgyalt adómentesség alkalmazását az olyan gazdasági szereplő vonatkozásában, amely a beszerzett repülőgépet a nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság használatába adta.

51. Amint a fentiekben alkalmam volt hangsúlyozni, a hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontjából kitűnik, hogy a fenti adómentesség alkalmazhatósága megállapításának egyetlen szempontja abban gyökerezik, hogy a légi járművet elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság használja. Mivel a repülőgép vevője igazolhatja, hogy a légi járműnek az a rendeltetése, hogy gazdasági szempontból ténylegesen a fenti jellemzőkkel rendelkező légitársaság hasznosítsa, azon kereskedelmi vagy egyéb kapcsolatok, amelyek a repülőgép tulajdonosa, többségi részvényese és a légiforgalmi társaság között állhatnak fenn, nem kellene, hogy bármiféle hatással legyenek a héafizetésre. Így, bár a tulajdonos részlegesen használja a repülőgépet, bizonyos költségeket fedez, továbbá az ügylet adózási szempontból történetesen elnyös számára a héától függetlenül, ezek egyike sem bír jelentőséggel az adómentesség szempontjából, ha gazdasági szempontból a légiforgalmi társaság hasznosította a repülőgépet, szokásos tevékenysége körében.

52. Kizárólag abban az esetben tagadható meg az adómentesség, ha bebizonyosodik, hogy a légi jármű rendeltetése valójában nem az, hogy gazdasági szempontból a légitársaság hasznosítsa, hanem a légi jármű kizárólagos rendeltetése valamely természetes vagy jogi személy általi magánhasználat – végeredményben a végső fogyasztás –, mivel ez esetben ténylegesen nem állnak fenn a hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontja által elírt feltételek. Valamennyi fenti körülmény értékelése minden esetben az alapeljárásbeli jogvitát elbíráló nemzeti bíróság feladata.

C – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés

53. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdéssel a Korkein hallinto-oikeus azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontja által használt, „elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaságok” fogalmába azok a

légitársaságok is beletartoznak-e, amelyek elsősorban a nemzetközi charterforgalomban működnek.

54. A rendelkezés értelmezését illetően felmerült kétségek ismét a hatodik héairányelv nyelvi változatai közötti eltérésből erednek.

55. Továbbá a fenti változatok közül néhány megfogalmazása azt sugallja, hogy menetrend szerinti járatokat módot? légitársaságokról van szó. Ez a helyzet például az angol változattal, amely „international routes” kifejezést használ, amely szóhasználat a menetrend szerinti útvonalakra és járatokra utalhat. A nyelvi változatok nagy része ugyanakkor arra helyezi a hangsúlyt, hogy a repülőgépet használó légiforgalmi társaság elsősorban a fizet? nemzetközi forgalomban működik, anélkül, hogy közvetlen vagy közvetett módon utalna arra, hogy e tevékenységet charter- vagy menetrend szerinti járatokkal végzik.

56. Az ítélezési gyakorlat egyértelműen a kiterjeszt? értelmezést támasztja alá. A Cimber Air ügyben hozott ítélet(25) – ez id? szerint az egyetlen, amely a hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontjában foglalt adómentességről szól – az említett adómentesség alkalmazhatóságának problémájával az elsősorban a fizet? nemzetközi légi forgalomban működ? légiforgalmi társaságok által, azonban belföldi járatokon is használt légi járművek beszerzése vonatkozásában szembesült. A hivatkozott ítéletben a Bíróság hangsúlyozta, hogy az adómentesség alkalmazása szempontjából a repülőgépet használó légitársaság által „elsősorban” végzett tevékenységek természete, és nem az adott repülőgépet érint? konkrét használat a meghatározó.

57. Ugyanezen logika mentén az útvonalak jellege szintén közömbös az adómentesség alkalmazása szempontjából.

58. Ez a megoldás végül inkább tiszteletben tartja az adósemlegesség elvét, mivel nem áll fenn objektív indoka, hogy a héa szempontjából eltér? bánásmódban részesüljön két nemzetközi légi forgalomban működ? légitársaság amiatt, hogy az egyik alapvetően charterjáratok, míg a másik menetrend szerinti járatok megszervezése révén működik, vagy amiatt, hogy a szóban forgó repülőgépet egyik vagy másik járaton alkalmazzák.

59. Következésképpen, álláspontom szerint úgy kell értelmezni a hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontját, hogy azok a kereskedelmi célú légitársaságok is az „elsősorban a fizet? nemzetközi forgalomban működ? légiforgalmi társaságok” körébe tartoznak, amelyek vállalkozások és magánszemélyek szükségleteinek kielégítésére elsősorban a fizet? nemzetközi charterforgalomban működnek.

VI – Véggkövetkeztetések

60. Következésképpen azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) által elz?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre a következ? választ adja:

„1) A hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontját úgy kell értelmezni, hogy azok a kereskedelmi célú légitársaságok is az »elsősorban a fizet? nemzetközi forgalomban működ? légiforgalmi társaságok« körébe tartoznak, amelyek vállalkozások és magánszemélyek szükségleteinek kielégítésére elsősorban a fizet? nemzetközi charterforgalomban működnek.

2) A hatodik héairányelv 15. cikkének 6. pontját úgy kell értelmezni, hogy az abban elírt adómentesség nemcsak a légi járművek olyan értékesítésére vonatkozik, amelyet közvetlenül az elsősorban a fizet? nemzetközi forgalomban működ? légiforgalmi társaságok részére teljesítenek, hanem ezen adómentesség a légi járművek olyan gazdasági szereplők részére történ? értékesítésére is vonatkozik, akik, illetve amelyek maguk nem működnek a fizet? nemzetközi légi

forgalomban, de a légi járművet az ilyen tevékenységet végző gazdasági szereplőknek adják használatba.

3) Az a tény, 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, figyelembe véve, hogy a légitársaság a légi járműveket egyéb járatok indítására is használhatta, nem módosítja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre adott válaszban megfogalmazott következtetést, azzal a kivétellel, ha az említett körülményekből kiderül, hogy a légi jármű rendeltetése valójában nem az volt, hogy gazdasági szempontból a légitársaság hasznosítsa, hanem hogy valamely természetes vagy jogi személy kizárólag magáncélra használja; e körülményt a nemzeti bíróságnak kell értékelnie.”

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

2 – 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 héairányelv).

3 – Írásbeli beadványában az A Oy elmagyarázza, hogy a B Oy biztosította „a vezetést, a karbantartást, a javítást, alkalmazta a földi és fedélzeti kiszolgáló személyzetet, megfelelt a szükséges engedélyekben és a vonatkozó dokumentációban foglaltaknak és a menetrendeknek, saját nevében forgalmazta és értékesítette a fenti eszközökkel végzett légiforgalmi szolgáltatásokat”. A fenti két repülőgépen kívül – teszi hozzá az A Oy – a B Oy a flottáját alkotó nagy számú repülőgépet üzemeltet, amelyek nemzetközi járatokként működnek.

4 – Így a spanyol változat az „aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea”; a francia változat az „utilisation par des compagnies de navigation aérienne”; az angol változat a „used by airlines”; a német változat a „die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden”; az olasz változat az „usati da compagnie di navigazione aerea” és a holland változat a „die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen” megfogalmazással él.

5 – Ez megváltozott a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) finn változatában, amelynek 148. cikke már valamennyi nyelvi változatban a légi jármű „használatának” szempontját tartalmazza.

6 – Lásd többek között a 30/77. sz. Bouchereau-ügyben 1977. október 27-én hozott ítélet (EBHT 1977., 1999. o.) 14. pontját.

7 – A C-185/89. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1990., I-2561. o.); a továbbiakban: Velker.

8 – A C-181/04–C-183/04. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet (EBHT 2006., I-8167. o.).

9 – A C-89/05. sz. United Utilities ügyben 2006. július 13-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6813. o.) 21. és 22. pontja; a C-106/05. sz. L.u.P. ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-5123. o.) 24. pontja; a C-284/03. sz. Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-11237. o.) 17. pontja; a C-434/05. sz. Horizon College ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4793. o.) 16. pontja; a C-97/06. sz. Navicon-ügyben 2007. október 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-8755. o.) 22. pontja és a C-473/08. sz. Eulitz-ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-907. o.) 27. pontja.

10 – A fent hivatkozott Navicon-ügyben hozott ítélet 29. pontja és a C-116/10. sz., Feltgen és Bacino Charter Company ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-14187. o.)

16. pontja.

11 – Ebben az értelemben lásd Lenz f?tanácsnok 1990. május 2-án ismertetett, a fent hivatkozott Velker-ügyre vonatkozó indítványát.

12 – A fent hivatkozott Navicon-ügyben hozott ítélet 21. pontja.

13 – Ebben az értelemben Martínez Muñoz, Y., „El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista española de Derecho Financiero*, 145, 2010. január-március, 182. o. Lásd továbbá Guichard, M., „»L'Esprit des Lois« communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité”, *Revue de Droit Fiscal*, 36. sz., 2001. év, 1205. o.; és Vanistendael, F., „Neutrality and the limits of VAT”, *Selected issues in European tax law*, 1999., 13. o.

14 – A fent hivatkozott L.u.P. ügyben hozott ítélet 48. pontja.

15 – Lásd többek között a 281/82. sz., Unifrex kontra Tanács és Bizottság ügyben 1984. április 12-én hozott ítélet (EBHT 1984., 1969. o.) 30. pontját.

16 – A C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 20. pontja; a C-267/99. sz. Adam-ügyben 2001. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7467. o.) 36. pontja; a C-141/00. sz. K?gler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 40. pontja; a C-109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2003. október 23-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12691. o.) 20. pontja; a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4427. o.) 41. pontja; a C-246/04. sz. Turn- und Sportunion Waldburg ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-589. o.); a C-169/04. sz. Abbey National ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-4027. o.) 56. pontja; a fent hivatkozott L.u.P. ügyben hozott ítélet 32. pontja, valamint a C-288/07. sz., Isle of Wight Council és társai ügyben 2008. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-7203. o.) 42. pontja.

17 – A C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-2283. o.) 49. pontja.

18 – E tekintetben az állandó ítélezési gyakorlattal összhangban emlékeztetni kell arra, hogy „a termékek és a szolgáltatások összehasonlíthatóságának értékelése során elvileg nem bír jelent?séggel a gyártó vagy a szolgáltatást nyújtó személye, valamint az a jogi forma, amelyben azok tevékenységüket kifejtik”. Lásd a C-453/02. és C-462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-1131. o.) 24. és 25. pontját, és a fent hivatkozott Turn-und Sportunion Waldburg ügyben hozott ítélet 34. pontját.

19 – Amely a 4. pont a) és b) alpontjára hivatkozik.

20 – A fent hivatkozott Velker-ügyben hozott ítélet 22. pontja.

21 – A fent hivatkozott Velker-ügyben hozott ítélet 24. pontja és a fent hivatkozott Elmeka-ügyben hozott ítélet 23. pontja.

22 – Az A Oy beadványában az úgynevezett AOC-ra (Air Operation Certificate) hivatkozik, jelezve megszerzésének és fenntartásának költségességét (az A Oy állítása szerint évi 138 000 és 195 000 euró közötti többletköltséget jelent). Ez valószínűleg tenné az engedély család megszerzését, amely nem szükséges abban az esetben, ha a repül?gép az egyéni használat célját szolgálja.

23 – Amint az A Oy írásbeli beadványában állítja, a belga hatóságok a fentihez hasonló jelleg?

óvintézkedést vezettek be a belső közigazgatási szabályozásban, továbbá a holland hatóságok elégséges bizonyítéknak tekintik a repülőgép megszerzése által aláírt nyilatkozatot a repülőgép rendeltetését illetően.

24 – A Velker-ügyben hozott ítélet 19. pontja és az Elmeka-ügyben hozott ítélet 15. pontja.

25 – A C-382/02. sz. ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-8379. o.).