

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2012. április 26.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – Adómentességek – A 151. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Az amerikai haditengerészet elavult hajóinak valamely tagállam területén való bontására irányuló ügylet”

A C-225/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2011. május 13-án érkezett, 2011. május 9-i határozatával terjesztett elő az előtte

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

és

az **Able UK Ltd**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök (előadó), K. Schiemann és L. Bay Larsen bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Seeboruth, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében M. Szpunar, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 151. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) és az Able UK Ltd (a továbbiakban: Able) között az amerikai haditengerészet elavult hajóinak bontására irányuló szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A nemzetközi jog

3 Az Északatlanti Szerződést 1949. április 4-én írták alá Washingtonban (Egyesült Államok).

4 Az Északatlanti Szerződés alapján felállított nemzetközi katonai parancsnokságok jogállásáról szóló, Párizsban, 1952. augusztus 28-án aláírt jegyzőkönyv VIII. cikkének 1. pontja értelmében:

„A Szövetséges Parancsnokságok felállítása, megtervezése, fenntartása és működtetése elősegítése érdekében ezeket a Parancsnokságokat, amennyire megvalósítható, mentesíteni kell azoktól a vámterhektől és adóktól, amelyek érintik a közös védelem érdekében és a hivatalos és kizárólagos hasznuk érdekében tett kiadásait. A jelen jegyzőkönyvben részes minden egyes Félnek tárgyalnia kell a területén működő Szövetséges Parancsnoksággal egy olyan megállapodás megkötése érdekében, amely érvényt szerez ezen rendelkezésnek.”

Az uniós jog

5 A héairányelv 151. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

c) az Északatlanti Szerződést aláíró tagállamokban, a Szerződést aláíró más államok fegyveres erő számára végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, az említett fegyveres erők vagy polgári állományuk felhasználására, valamint étkezdék vagy kintinjáik ellátására, amennyiben e fegyveres erők a közös védelmi feladatokban vesznek részt;

d) más tagállamba irányuló termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, amelyet az Északatlanti Szerződést aláíró, de a rendeltetési tagállamtól eltérő bármilyen más állam fegyveres erő számára végeztek, az említett fegyveres erők vagy polgári állományuk felhasználására, valamint étkezdék vagy kintinjáik ellátására, amennyiben e fegyveres erők a közös védelmi feladatokban vesznek részt;

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

6 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az Able tizenhárom olyan hajó bontására szerződött a United States Department of Transportation Maritime Administrationnel (az Egyesült Államok közlekedési minisztériumának tengerészeti igazgatósága), amelyek az amerikai haditengerészet szolgálatában álltak, majd később a tartalékflottához kerültek, és a virginiai James Riveren (Egyesült Államok) horgonyoztak. A szerződés két különálló részből állt. A hajókat először is elő kellett készíteni, majd az Egyesült Államokból az Egyesült Királyságba kellett őket vonszolni. Másodszor, miután kikötötték őket az Able teesside-i (Egyesült Királyság) létesítményében, le kellett őket bontani. Az Egyesült Államok kormánya felügyelőinek végig jelen

kellett lenniük a helyszínen a szerződés teljesítése során.

7 Az Able 2008. augusztus 27-i levelében az általa nyújtott bontási szolgáltatást terhelő héára vonatkozó szabályozás tekintetében kérte a Commissioners döntését. Az Able azzal érvelt, hogy a szolgáltatásai adómentesek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. oldal) 15. cikke 10. pontjának harmadik francia bekezdése értelmében, amely rendelkezést azóta a héairányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontja váltotta fel.

8 A Commissioners 2008. október 15-én határozatot hozott, amely szerint az Able által végzett bontási szolgáltatások az általános héamérték alá tartoznak. A társaság 2008. október 21-én az említett határozat felülvizsgálatát kérte. Miután a Commissioners 2008. november 18-án megerősítette ugyanezt a határozatot, az Able fellebbezést nyújtott be a First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber), amely bíróság a 2009. november 24-i határozatában kimondta, hogy az Able által nyújtott hajóbontási szolgáltatások adómentesek.

9 A Commissioners fellebbezést nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz. Szerinte a héairányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontja kizárólag valamely, az Észak-atlanti Szerződést aláíró államnak egy másik, e Szerződést aláíró tagállamban állomásozó fegyveres erőire alkalmazandó, és csak abban az esetben, ha ezen erők a közös védelmi feladatokhoz közvetlenül kapcsolódó tevékenységben vesznek részt.

10 Miután úgy ítélte meg, hogy az elotte lévő jogvita elbírálásához a héairányelv 151. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezése szükséges, az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 151. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy az amerikai haditengerészet elavult hajóinak az Egyesült Királyság területén való bontására irányuló, az United States Department of Transportation Maritime Administration számára végzett szolgáltatásnyújtás héamentes a következő körülmények egyikének vagy mindegyikének fennállása esetén:

a) amennyiben a szolgáltatásnyújtást nem a NATO-ban [Észak-atlanti Szerződés Szervezete] részes állam közös védelmi feladatokban részt vevő fegyveres erőinek valamely egysége vagy azok polgári állománya számára végzik;

b) amennyiben a szolgáltatásnyújtást nem a NATO valamelyik tagállamának az Egyesült Királyságban állomásozó vagy ott ideiglenesen tartózkodó fegyveres erőinek valamely egysége vagy azok polgári állománya számára végzik?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

11 Ami az elterjesztett kérdés első részét illeti, az előzetes döntésre utaló határozatból kitűnik, hogy az a héairányelv 151. cikke (1) bekezdése c) pontjának megfogalmazásából ered. E megfogalmazás ugyanis lehetővé teszi e rendelkezés utolsó tagmondatának, azaz az „amennyiben e fegyveres erők a közös védelmi feladatokban vesznek részt” fordulatnak az olyan értelmezését, amely szerint az kizárólag az őt közvetlenül megérintő mondatrészre, vagyis „[a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás] étkezdék vagy kantinjaik ellátására” fordulatra, és nem pedig az egész rendelkezésre vonatkozik. Az ilyen olvasatot erősíti az, hogy bizonyos nyelvi változatokban, mint például az angol és francia nyelvű változatban nincs vészt ezen utolsó tagmondat előtt.

12 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az említett rendelkezés egyes más, például spanyol, dán és holland nyelvi változatában vészt áll ugyanezen a helyen. Ilyen körülmények között a vészt megléte vagy hiánya nem tekinthető döntőnek a héairányelv 151. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezése szempontjából.

13 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis egy uniós jogi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve e tekintetben nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben. Az ilyen megközelítés ugyanis összeegyeztethetetlen lenne az uniós jog egységes alkalmazásának követelményével. Az uniós szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi (lásd különösen a C-41/09. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-831. o.] 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

14 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság szintén állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héamentességeket – így például a héairányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontjában megállapított mentességet – szigorúan kell értelmezni, mivel azon általános elv alóli kivételeket képeznek, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott minden szolgáltatás ezen adó hatálya alá tartozik (lásd ebben az értelemben különösen a C-116/10. sz., Feltgen és Bacino Charter Company ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14187. o.] 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

15 Márpedig az olyan értelmezés, amely szerint a héairányelv 151. cikke (1) bekezdése c) pontjának utolsó tagmondata kizárólag a közvetlenül azt megérintő tagmondatához kapcsolódik, az e rendelkezés szerinti adómentességnek – ahogy azt az Egyesült Királyság Kormánya jogosan megállapítja – nemcsak kiterjedt, hanem ellentmondásos hatályt is tulajdonítana.

16 Az ilyen értelmezés elfogadása esetén ugyanis az Észak-atlanti Szerződést aláíró tagállamokban, a Szerződést aláíró más államok fegyveres erő számára – az említett fegyveres erők vagy polgári állományuk felhasználására – végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás minden körülmények között héamentes lenne, miközben az étkezdék vagy kantinjaik ellátására végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás csak akkor lenne héamentes, ha az említett fegyveres erők közös védelmi feladatokban vesznek részt. Márpedig a héairányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség terjedelmével kapcsolatos ilyen különbségtétel egyáltalán nem tűnik ésszerűnek.

17 Ezenkívül az említett rendelkezést az általa létrehozott adómentesség céljára tekintettel kell értelmezni. Ami e célt illeti, egyáltalán nincs arra utaló jel, amely szerint az abban állna – ahogy arra a kérdést előterjesztő bíróság előtt hivatkoztak –, hogy megakadályozza az Észak-atlanti Szerződést aláíró tagállamok valamely, NATO-hoz való csatlakozásukból eredő adózási elnyben való részesülését. Végeredményben – ahogy azt maga a kérdést előterjesztő bíróság

megállapította – az ilyen cél a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás általános adómentességét vonná maga után a NATO keretében vállalt kötelezettségek esetében, beleértve azon tagállam saját fegyveres er?i által vállalt kötelezettségeket, amelyben e termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végezték. Márpedig nyilvánvaló, hogy a héairányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontja nem vezet be ilyen terjedelm? adómentességet.

18 Ugyanakkor megállapítható, hogy az uniós jogalkotó által az említett rendelkezés elfogadásával követett célt inkább úgy kell érteni – ahogy azt az Európai Bizottság kifejti –, mint amely arra irányul, hogy a tagállamok tiszteletben tarthassanak a NATO keretében vállalt bizonyos kötelezettségeket. Márpedig a Bírósághoz benyújtott egyetlen irat sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az említett 151. cikk (1) bekezdése c) pontjának a jelen ítélet 15. pontjában kifejtett értelmezése lenne szükséges ahhoz, hogy az ilyen kötelezettségeket tiszteletben lehessen tartani.

19 Épp ellenkez?leg, a Szövetséges parancsnokságokról szóló jegyz?könyv VIII. cikke – amelyb?l a Bizottság szerint különösen meríthetett az uniós jogalkotó a héairányelv 151. cikke (1) bekezdése c) pontjának elfogadásakor – éppen „a közös védelem érdekében” viselt kiadásokat terhel? vámok és adók alóli mentességre utal.

20 A héairányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontját tehát úgy kell értelmezni, hogy valamely, Észak?atlanti Szerz?dést aláíró tagállamban végzett és e Szerz?dést aláíró másik állam haditengerészete elavult hajóinak bontására irányuló olyan szolgáltatásnyújtás, mint amely az alapügy tárgya, e rendelkezés értelmében csak akkor héamentes, ha e szolgáltatást e másik állam közös védelmi feladatokban részt vev? fegyveres er?inek valamely egysége vagy azok polgári állománya számára nyújtják.

21 Ami a kérdést el?terjeszt? bíróság kérdésének második részét illeti, meg kell állapítani, hogy a héairányelv 151. cikke (1) bekezdése c) pontjának szövege önmagában nem jelzi, hogy a héamentességhez az Észak?atlanti Szerz?dést aláíró tagállamban végzett olyan szolgáltatásnyújtást, mint amely az alapügy tárgya, az e Szerz?dést aláíró másik állam fegyveres er?inek valamely olyan egysége vagy azok polgári állománya számára kell?e végezni, amely az érintett tagállam területén állomásozik vagy ott ideiglenesen tartózkodik.

22 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint azonban valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkit?zéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd különösen a fent hivatkozott Feltgen és Bacino Charter Company ügyben hozott ítélet 12. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

23 Ami a héairányelv 151. cikke (1) bekezdése c) pontjának szövegkörnyezetét illeti, figyelembe kell venni ugyanezen cikk (1) bekezdésének d) pontját, ahogy azt az Egyesült Királyság Kormánya és a lengyel kormány jogosan megjegyzi. Jóllehet e két rendelkezés közül az els? az Észak?atlanti Szerz?dést aláíró tagállamokban, e Szerz?dést aláíró más államok fegyveres er?i számára végzett termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást mentesíti a hea alól bizonyos körülmények között, a második rendelkezés ugyanilyen körülmények között a más tagállamba irányuló olyan termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás számára biztosít mentességet, amelyet az Észak?atlanti Szerz?dést aláíró, de a rendeltetési tagállamtól eltér? bármilyen más állam fegyveres er?i számára végeztek.

24 E két rendelkezésből kitűnik, hogy – amint azt a jelen ítélet 17. cikke már jelezte – az uniós jogalkotó azon termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás héamentességét kívánta kizárni, amelyet az ezen értékesítés és szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállam fegyveres erői számára végeznek.

25 Márpedig egyrészt az említett kizárás annyiban, amennyiben pontosan a saját tagállamuk területén állomásozó vagy ott ideiglenesen tartózkodó fegyveres erőkre vonatkozik, már önmagában sugallja, hogy az említett rendelkezések alkalmazása szempontjából a fegyveres erők állomás- vagy tartózkodási helye a releváns.

26 Másrészt, ha a héairányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy értelmeznénk, hogy az akkor is mentesíti a hÉa alól az Észak-atlanti Szerződést aláíró tagállamokban, a Szerződést aláíró más államok fegyveres erői számára végzett termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást, ha az említett fegyveres erők nem állomásoznak vagy tartózkodnak az említett tagállam területén, e termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végeredményben igénybe vehetnék héamentesen valamely másik tagállam olyan fegyveres erői is, amelyek az első tagállam területén állomásoznak vagy ott ideiglenesen tartózkodnak. Márpedig az említett rendelkezés ilyen értelmezése sértené az uniós jogalkotó jelen ítélet 24. pontjában említett szándékát.

27 Következésképpen, a fentiekre, valamint egyébiránt – ahogy arra a jelen ítélet 14. pontja is emlékeztetett – a héamentességek megszorító értelmezésének szükségességére tekintettel, a héairányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, az az általa előírt feltételek mellett mentesíti a hÉa alól az Észak-atlanti Szerződést aláíró tagállamokban, a Szerződést aláíró más államok fegyveres erői számára végzett termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást, ha e fegyveres erők az érintett tagállam területén állomásoznak vagy ott ideiglenesen tartózkodnak.

28 A Bírósághoz benyújtott iratokból nem derül ki, hogy az említett rendelkezés előző pontban elfogadott értelmezésétől eltérő értelmezés lenne szükséges annak érdekében, hogy a tagállamok tiszteletben tarthassák a NATO keretében általuk vállalt kötelezettségeket.

29 Ezzel szemben a Szövetséges parancsnokságokról szóló jegyzőkönyv VIII. cikkéből kitűnik, hogy – mivel az az Észak-atlanti Szerződést aláíró állam területén lévő szövetséges parancsnokságok felállítása, megtervezése, fenntartása és működtetése elősegítése érdekében vám- és adómentességet biztosít – e cikk magától értetődően az ezen állam területén állomásozó vagy ott ideiglenesen tartózkodó fegyveres erőkre vonatkozik.

30 Következésképpen az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely, Észak-atlanti Szerződést aláíró tagállamban végzett és az e Szerződést aláíró másik állam haditengerészete elavult hajóinak bontására irányuló olyan szolgáltatásnyújtás, mint amely az alapügy tárgya, e rendelkezés értelmében csak akkor héamentes:

– ha e szolgáltatást e másik állam közös védelmi feladatokban részt vevő fegyveres erőinek valamely egysége vagy azok polgári állománya számára nyújtják, és ha

– ugyanezen szolgáltatást az érintett tagállam területén állomásozó vagy ott ideiglenesen tartózkodó ilyen fegyveres erők valamely egysége vagy azok polgári állománya számára nyújtják.

A költségekről

31 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az

észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 151. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely, Észak-atlanti Szerződést aláíró tagállamban végzett és az e Szerződést aláíró másik állam haditengerészete elavult hajóinak bontására irányuló olyan szolgáltatásnyújtás, mint amely az alapügy tárgya, e rendelkezés értelmében csak akkor héamentes:

- ha e szolgáltatást e másik állam közös védelmi feladatokban részt vevő fegyveres erőknek valamely egysége vagy azok polgári állománya számára nyújtják, és ha
- ugyanezen szolgáltatást az érintett tagállam területén állomásozó vagy ott ideiglenesen tartózkodó ilyen fegyveres erők valamely egysége vagy azok polgári állománya számára nyújtják.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.