

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2022. augusztus 1.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 2. cikk 1. pontja – Hatály – Adóköteles ügyletek – A 9. cikk (2) bekezdésének b) pontja – Szállítási szolgáltatás teljesítési helye – Turistautak a Mosel folyón – Kondomíniumnak minősülő folyó”

A C-294/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (semmitől, Luxemburg) a Bírósághoz 2021. május 10-én érkezett, 2021. május 6-i határozatával terjesztett elő

az **État luxembourgeois**,

az **Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA**

és

a **Navitours Sàrl**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, L. Bay Larsen, a Bíróság elnökhelyettese, az első tanács bírójaként eljárva, I. Ziemele, P. G. Xuereb és A. Kumin (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Navitours Sàrl képviseletében C. Kaufhold avocat,
 - a luxemburgi kormány képviseletében A. Germeaux és T. Uri, meghatalmazotti minőségben, segítjük: F. Kremer avocat,
 - a német kormány képviseletében J. Möller és P.-L. Krüger, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2022. április 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
- meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 1991. december 16-ii 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás:9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának és 9. cikke (2) bekezdése b) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az État luxembourgeois (luxemburgi állam) és az administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (luxemburgi nyilvántartási, illeték- és héahivatal, Luxemburg; a továbbiakban: luxemburgi adóhatóság), valamint a Navitours Sàrl között az e társaság által a Mosel folyón nyújtott idegenforgalmi hajózási szolgáltatásoknak a hozzáadottértékadóra (héa) tekintettel történő kezelése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A nemzetközi jog

3 A Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a két állam közötti közös határ határvonaláról szóló, 1984. december 19-én Luxembourgban aláírt szerződés (a továbbiakban: 1984. december 19-ii szerződés) 1. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Ahol a Mosel, a Sûre vagy az Our az 1816. június 26-ii szerződés értelmében határt képez, ott a két szerződő állam közös szuverenitása alá tartozó közös területet alkotnak.”

4 E szerződés 5. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A szerződő államok a közös szuverenitás alá tartozó közös területen alkalmazandó joggal kapcsolatos kérdéseket kiegészítő megállapodással szabályozzák.”

Az uniós jog

5 A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 2007. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mindazonáltal az alapeljárás tényállása megvalósulásának időpontjára figyelemmel e tényállásra a hatodik irányelv alkalmazandó.

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

7 Az említett irányelv 3. cikkének (1)–(3) bekezdése a következőket írja elő:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában:

»egy tagállam területe«: az egyes tagállamok tekintetében a (2) és (3) bekezdésben meghatározottak szerinti belföld,

[...]

(2) Ezen irányelv alkalmazásában »belföld«: a 227. cikkben, az egyes tagállamok tekintetében meghatározottak szerint az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés területi hatálya alá tartozó terület.

(3) Nem tartoznak a »belföld« fogalmába az egyes tagállamok következő területei:

– Németországi Szövetségi Köztársaság:

Heligoland szigete,

Büdingen területe,

[...]”

8 A hatodik irányelv 9. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

(2) Azonban:

[...]

b) valamely szállítási szolgáltatás helyének azon útvonalat kell tekinteni, ahol – figyelembe véve a megtett szállítási útszakaszt – a szállítás teljesül;

[...]”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés

9 A luxemburgi Navitours társaság a Mosel folyó azon szakaszán nyújt idegenforgalmi hajózási szolgáltatásokat, amelyen a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Luxemburgi Nagyhercegség az 1984. december 19-i szerződés 1. cikke alapján közös szuverenitásukat gyakorolja (a továbbiakban: német-luxemburgi kondomínium). E jogállás miatt a luxemburgi adóhatóság e kereskedelmet hosszú éveken keresztül úgy tekintette, hogy az nem tartozik a héa hatálya alá, így nem kérte ezen adó megfizetését a személyszállítási jegyek Navitours általi értékesítése után.

10 2015. augusztus 5-én ezen adóhatóság hivatalból a Navitours 2004. és 2005. évi forgalmára vonatkozó adókiivetési értesítéseket bocsátott ki, amelyekben az e társaság által nyújtott szállítási szolgáltatásokat a héa hatálya alá tartozónak tekintették.

11 E hivatalból kiállított adókiivetési értesítéseket a Cour d’appel (fellebbviteli bíróság, Luxemburg) 2014. július 10-i ítéletét követően bocsátották ki, amelyet a Navitours és az említett adóhatóság között folyamatban lévő bírósági eljárás keretében hoztak, és amely valamely hajó e társaság általi megszerzésének adójogi bánásmódjára vonatkozott. Ezen ítélet szerint a német-luxemburgi kondomíniumon belül a személyszállításra vonatkozó szolgáltatásokat terhelő héát vagy a Luxemburgi Nagyhercegség vagy a Németországi Szövetségi Köztársaság vetheti ki. Ha a német adóhatóság nem vet ki adót, akkor nem áll fenn a kettős adóztatás veszélye.

12 Mivel a Navitours által a 2015. augusztus 5-én adókiivetési értesítők ellen benyújtott panaszt elutasították, e társaság megsemmisítés iránti keresetet indított a tribunal d'arrondissement de Luxembourg (luxembourgi kerületi bíróság, Luxemburg) előtt.

13 2018. május 23-án ítéletével e bíróság helyt adott e keresetnek, és úgy ítélte meg, hogy mivel a szóban forgó szállítási szolgáltatásokat a német-luxemburgi kondomíniumon belül teljesítették, mind a Németországi Szövetségi Köztársaság, mind pedig a Luxemburgi Nagyhercegség kivethette potenciálisan a héát, azonban a Navitours tevékenységeinek különleges helyszíne olyan mechanizmus létrehozását követeli meg, amely lehetővé teszi a héabeszedés biztosítását, elkerülve ugyanakkor a kettős adóztatást. Ilyen mechanizmus hiányában nincs szabályozva a Navitours társaság által a kondomíniumon belül végzett tevékenységek valamely meghatározott államhoz való adójogi kapcsoló elve, így a luxemburgi adóhatóság megalapozatlanul adóztatta meg e társaság vonatkozó forgalmát.

14 A luxemburgi állam és a luxemburgi adóhatóság által ezen ítélettel szemben benyújtott fellebbezést követően a cour d'appel (fellebbviteli bíróság, Luxemburg) 2019. december 11-én ítéletével helybenhagyta azt, amellyel szemben e felek felülvizsgálati kérelmet terjesztettek elő.

15 Felülvizsgálati kérelmükben a luxemburgi állam és a luxemburgi adóhatóság azt állítja, hogy a hatodik irányelv és különösen annak 2. cikke alkalmazandó a szóban forgó szállítási szolgáltatásokra.

16 Mivel kétségei voltak ezen irányelv értelmezését illetően, a Cour de cassation (semmitől szék, Luxemburg) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [hatodik] irányelv 2. cikkének 1. pontja [...] és/vagy [ezen irányelv] 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja [...] alkalmazandó-e, és a Luxemburgban letelepedett szolgáltató által nyújtott személyszállítási szolgáltatások Luxemburgban való héakötelezettségét eredményezi-e, amennyiben a szolgáltatásokat egy olyan kondomínium területén végzik, amely – a [1984. december 19-i szerződés] szerint – a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság közös szuverenitása alá tartozik, és amelynek vonatkozásában a személyszállítási szolgáltatásokat terhelő héa beszédésének tárgyában nem létezik e két állam között olyan – a [z ezen szerződés] 5. cikke (1) bekezdésében előírtak szerinti – megállapodás [...]?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

17 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállam adóztathatja az e tagállamban letelepedett szolgáltató által olyan területen nyújtott idegenforgalmi hajózási szolgáltatásokat, amely az e tagállam és valamely másik tagállam között létrejött nemzetközi szerződés értelmében e tagállamok közös szuverenitása alatt álló területnek minősül.

18 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a héa alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

19 Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét illetően a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

20 Mindazonáltal e 9. cikk (2) bekezdésének b) pontja értelmében a szállítási szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének azon útvonalat kell tekinteni, ahol – figyelembe véve a megtett szállítási útszakaszt – a szállítás teljesül.

21 A jelen ügyben nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „szolgáltatásnyújtásnak” minősülnek, és azokat az adóalany e minőségében eljárva ellenérték fejében teljesíti.

22 Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság, abból az előfeltevésből kiindulva, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett „szállítási szolgáltatásoknak” minősülnek, amelyek teljesítési helye a német-luxemburgi kondomínium, kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy az e kondomíniumon belül nyújtott szállítási szolgáltatásokat a Luxemburgi Nagyhercegség megadóztathatja-e, mivel nem biztos, hogy azokat az ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „belföldön” teljesítettnek lehet tekinteni.

23 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások többek között turista hajóutak szervezéséből állnak, amelyek ugyanazon a helyen érnek véget, ahol elkezdődtek. E körülmények között először is meg kell vizsgálni, hogy az ilyen szolgáltatások valóban a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartoznak-e mint szállítási szolgáltatások.

24 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv nem határozza meg a „szállítási szolgáltatás” e rendelkezésben szereplő fogalmát.

25 Amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, azon kifejezések értelmét és terjedelmét, amelyekre az uniós jog semmilyen meghatározást nem ad, az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentésük szerint kell meghatározni, figyelembe véve azon szövegkörnyezetet, amelyben a kifejezéseket használják, és azon szabályozás célkitűzéseit, amelynek részét képezik (2020. október 1-jei Entoma ítélet, C-526/19, EU:C:2020:769, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A „szállítási szolgáltatások” kifejezésnek az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentését illetően meg kell állapítani, hogy az azokra a szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek személyek vagy áruk egy másik helyre történő átviteléből állnak. Márpedig e fogalom kellően tág ahhoz, hogy magában foglalja azokat a szolgáltatásokat, amelyeknek a fő eleme a személyek nem elhanyagolható távolságra történő mozgatása, jóllehet e szolgáltatás ugyanazon a helyen kezdődik és végződik, és annak célja idegenforgalmi jellegű.

27 Ezt az értelmezést támasztja alá a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése b) pontjának célkitűzése is.

28 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 9. cikke (1) és (2) bekezdése rendelkezéseinek célja egyrészt azon joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig a jövedelmek adóztatása elmaradásának elkerülése (2019. május 8-ai Geelen ítélet, C-568/17, EU:C:2019:388, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Ami közelebbre?l a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontját illeti, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az e rendelkezésben foglalt szabály azért kötelező, mert e konkrét szolgáltatásnyújtás, azaz a szállítás – amely több tagállam területén valósulhat meg – teljesítésének jellege olyan eltérő kritériumot követel meg, amelynek alapvetően lehetvé kell tennie a különböz? tagállamok adóztatási joghatóságainak elhatárolását. A szállítási szolgáltatásokra vonatkozó e különös kapcsoló szabály célja tehát annak biztosítása, hogy az egyes tagállamok e szolgáltatásokat a területükön teljesített útszakaszok tekintetében adóztassák meg (1997. november 6-ai Reisebüro Binder ítélet, C-116/96, EU:C:1997:520, 13. és 14. pont).

30 Márpedig e megfontolások akkor is érvényesek, ha azon szolgáltatás, amelynek alapvet? eleme a személyek mozgatása, ugyanazon a helyen kezd?dik és fejez?dik be, és e szolgáltatás célja idegenforgalmi jelleg?.

31 A jelen ítélet 26. pontjában kifejtett értelmezést egyébként nem kérd?jelezi meg az a tény, hogy a Bíróság a 2015. október 1-jei Trijber és Harmsen ítéletben (C-340/14 és C-341/14, EU:C:2015:641) megállapította, hogy az olyan tevékenység, amely utasok díjazás ellenében hajón történ? ellátására irányul valamely város valamely esemény keretében vízen történ? bemutatása érdekében, nem min?sül a bels? piaci szolgáltatásokról szóló, 2006. december 12-ai 2006/123/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2006. L 376., 36. o.; helyesbítés: HL 2014. L 287., 33. o.) 2. cikke (2) bekezdésének d) pontja szerinti, az ezen irányelv hatálya alól kizárt „közlekedés területén nyújtott szolgáltatásnak”.

32 E tekintetben elegend? megjegyezni, hogy – amint arra a f?tanácsnok indítványának 21–23. pontjában lényegében rámutatott – figyelemmel egyrészt a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése b) pontjának, másrészt pedig a 2006/123 irányelv 2. cikke (2) bekezdése d) pontjának eltér? céljaira, a „szállítási szolgáltatásoknak” az el?bbi rendelkezés értelmében vett fogalma nem keverhet? össze a „közlekedés területén nyújtott szolgáltatás” második rendelkezés értelmében vett fogalmával. Így nem lehet úgy tekinteni, hogy azok a szolgáltatások, amelyek nem tartoznak a második fogalom alá, szükségszer?en ki vannak zárva az els? fogalom hatálya alól.

33 Ezért a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartoznak azok a szolgáltatások, mint amelyekre?l az alapügyben szó van, amelyek többek között turista hajóutak szervezéséb?l állnak, és amelyek ugyanazon a helyen fejez?dnek be, mint ahol azokat megkezdték.

34 Következésképpen, mivel – amint arra a jelen ítélet 20. pontja emlékeztet – a szállítási szolgáltatások teljesítési helye a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében az a hely, ahol a szállítás a megtett távolságok függvényében történik, meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások teljesítési helye a német?luxemburgi kondomínium.

35 Ezt követ?en meg kell határozni, hogy az e kondomínium területén e min?ségében eljáró adóalany által ellenérték fejében teljesített szállítási szolgáltatások héakötelesek?e, mivel azokat a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében „belföldön” nyújtják.

36 A „belföld” fogalmát a hatodik irányelv 3. cikkének (2) bekezdése határozza meg, mint „a 227. cikkben, az egyes tagállamok tekintetében meghatározottak szerint az [EGK?Szerz?dés]

területi hatálya alá tartozó terület.” Ezenkívül e 3. cikk (3) bekezdése felsorolja azokat a nemzeti területeket, amelyek nem tartoznak a belföld fogalmába.

37 E tekintetben meg kell jegyezni egyrészt, hogy az EGK-Szerződés 227. cikkének helyébe lép EK 299. cikk (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a Szerződés többek között a Németországi Szövetségi Köztársaságra és a Luxemburgi Nagyhercegségre alkalmazandó. E 299. cikk (2)–(6) bekezdése elír bizonyos olyan sajátosságokat és eltéréseket, amelyek azonban nem érintik e két tagállamot. Másrészt a hatodik irányelv 3. cikkének (3) bekezdése nem tesz említést a német-luxemburgi kondomíniumról, mint olyan nemzeti területről, amely nem tartozik a belföld fogalmába.

38 Egyébiránt, mivel a Bíróság ebben az összefüggésben úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv rendszere kötelezően és feltétel nélkül alkalmazandó a tagállamok teljes nemzeti területére, és e terület kiterjedésének és korlátainak meghatározása a nemzetközi közjog szabályaival összhangban az egyes tagállamok feladata (2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet, C-111/05, EU:C:2007:195, 54. és 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), meg kell továbbá állapítani, hogy mind a német, mind pedig a luxemburgi kormány úgy érvel az észrevételeiben, hogy mind a Németországi Szövetségi Köztársaság, mind pedig a Luxemburgi Nagyhercegség esetében a német-luxemburgi kondomínium területe a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 3. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „belföldön” helyezkedik el.

39 E körülmények között a német-luxemburgi kondomínium területén ellenszolgáltatás fejében és adóalanyként eljáró személy által nyújtott szállítási szolgáltatásokat a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében „belföldön” nyújtják, és azok ennél fogva héakötelesek.

40 Egyébiránt figyelembe véve a kondomíniumnak az alapügyben szóban forgóhoz hasonló jogállását, mint amely két tagállam közös szuverenitása alatt álló közös terület, és mivel a hatodik irányelv nem tartalmaz semmilyen különös utalást az ilyen kondomíniumnak minősülő szolgáltatások adóztatási szabályaira vonatkozóan, e szolgáltatásokat f?szabály szerint mindkét tagállam megadóztathatja.

41 Emellett, amint arra a f?tanácsnok indítványának 68. és 69. pontjában lényegében rámutatott, és amint azt a Bíróság már megállapította, ugyanazon ügyletek kett?s adóztatása ellentétes a közös héarendszer alapját képez? adósemlegesség elvével (lásd ebben az értelemben: 2003. szeptember 11-i Cookies World ítélet, C-155/01, EU:C:2003:449, 60. pont; 2017. november 23-i CHEZ Elektro Bulgaria és FrontEx International ítélet, C-427/16 és C-428/16, EU:C:2017:890, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Így az ilyen kondomínium területén nyújtott szolgáltatások azon tagállamok egyike által történ? megadóztatása, amely osztja az e terület feletti szuverenitást, azzal a következménnyel jár, hogy megakadályozza a másik tagállamot ugyanezen szolgáltatások megadóztatásában. Ez nem érinti e tagállamok azon lehetőségét, hogy más módon szabályozzák az e kondomínium területén nyújtott szolgáltatások adóztatását olyan megállapodás útján, mint amelyet a jelen esetben az 1984. december 19-i szerződés 5. cikkének (1) bekezdésében elírt, feltéve hogy elkerülhet? a jövedelmek adóztatásának elmaradása és a kett?s adóztatás.

42 A német kormány ugyanakkor arra hivatkozik, hogy a hatodik irányelv alkalmazása és értelmezése során tiszteletben kell tartani a nemzetközi jog általános elveit, amelyek álláspontja szerint korlátozzák a szuverenitás egyoldalú gyakorlását az olyan kondomínium területén, mint a német-luxemburgi kondomínium, és ezt a másik érintett állam hozzájárulásától teszik függ?vé. Így a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság által a közös szuverenitásuk alá tartozó területen a héával kapcsolatos hatáskörök gyakorlása lehetetlen lenne az 1984. december 19-i szerződés 5. cikke alapján kötött megállapodás nélkül. Ezenkívül a német kormány szerint ezen irányelvvel nem ellentétes az, hogy az érintett tagállamok ezen elveknek

megfelelően átmenetileg lemondjanak az adóztatásról.

43 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy f?szabály szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni, és az ett?l az általános elvt?l való eltéréseket szigorúan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2021. október 21?i Dubrovin & Tröger – Aquatics ítélet, C?373/19, EU:C:2021:873, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Minden egyes tagállam köteles elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási intézkedést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes héa teljes összegének beszedését (2018. november 21?i Fontana ítélet, C?648/16, EU:C:2018:932, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Márpedig a német kormány jelen ítélet 42. pontjában kifejtett érvelésének elfogadása azzal járna, hogy a tagállamok létrehozhatnak olyan területet, ahol elkerülhet?, hogy héát számítsanak fel az ott nyújtott szolgáltatások után, miközben az érintett tagállamok úgy vélik, hogy e terület a héára vonatkozó uniós jog értelmében „belföldön” található, és az említett terület nem tartozik semmilyen eltérés hatálya alá.

45 Ezen érvelés ahhoz is vezetne, hogy sérül az adósemlegesség elve is, amely tiltja, hogy az azonos tevékenységet végz? gazdasági szerepl?ket eltér?en kezeljék a héa kivetése során (2017. március 16?i Identi ítélet, C?493/15, EU:C:2017:219, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), mivel a héát nem vetnék ki az olyan szolgáltatásokra, mint amelyekr?l az alapügyben szó van, miközben ugyanezen, más gazdasági szerepl?k által egyébként nyújtott szolgáltatások héakötelesek.

46 Következésképpen a jelen ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Luxemburgi Nagyhercegség között a német?luxemburgi kondomínium tekintetében a héabeszedés tárgyában létrejött megállapodás hiánya nem képezheti akadályát az e kondomíniumon belül nyújtott szolgáltatások adóztatásának.

47 A fenti megfontolások összességére tekintettel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy a tagállamnak adót kell kivetnie az e tagállamban letelepedett szolgáltató által olyan területen nyújtott idegenforgalmi hajózási szolgáltatások után, amely e tagállam és valamely másik tagállam között létrejött nemzetközi szerz?dés értelmében e két tagállam közös szuverenitása alatt álló területnek min?sül, és amelyre nem vonatkozik az uniós jog által el?írt eltérés, amennyiben e szolgáltatásokat e másik tagállam még nem adóztatta meg. E szolgáltatások egyik tagállam által történ? megadóztatása megakadályozza a másik tagállamot abban, hogy e szolgáltatásokat maga is megadóztassa, ez azonban nem érinti e két tagállam azon lehetőségét, hogy más módon – többek között megállapodás útján – szabályozzák az e területen nyújtott szolgáltatások adóztatását, feltéve hogy elkerülhet? a jövedelmek adóztatásának elmaradása és a kett?s adóztatás.

A költségekr?

48 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

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

Az 1991. december 16?i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó? rendszer: egységes adóalap

megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját és 9. cikke (2) bekezdésének b) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

a tagállamnak adót kell kivetnie az e tagállamban letelepedett szolgáltató által olyan területen nyújtott idegenforgalmi hajózási szolgáltatások után, amely e tagállam és valamely másik tagállam között létrejött nemzetközi szerződés értelmében e két tagállam közös szuverenitása alatt álló területnek minősül, és amelyre nem vonatkozik az uniós jog által előírt eltérés, amennyiben e szolgáltatásokat e másik tagállam még nem adóztatta meg. E szolgáltatások egyik tagállam által történő megadóztatása megakadályozza a másik tagállamot abban, hogy e szolgáltatásokat maga is megadóztassa, ez azonban nem érinti e két tagállam azon lehetőségét, hogy más módon – többek között megállapodás útján – szabályozzák az e területen nyújtott szolgáltatások adóztatását, feltéve hogy elkerülhető a jövedelmek adóztatásának elmaradása és a kettős adóztatás.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.