

M. POIARES MADURO

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. április 7.(1)

C?58/04. sz. ügy

Antje Köhler

kontra

Finanzamt Düsseldorf-Nord

(A Bundesfinanzhof ?Németország? által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„HÉA – Az adóköteles tevékenységek teljesítési helye – Tengeri hajó fedélzetén teljesített termékértékesítés – A »harmadik területen [történ?] megállás« fogalma”

1. A Bundesfinanzhof (Németország) ebben az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmében a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti „harmadik területen [történ?] megállás” fogalmának értelmezésére kéri a Bíróságot(2).

I – A közösségi szabályozás rendelkezései

2. A hatodik irányelv 2. cikke szerint a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés [...]”.

3. A hatodik irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében „belföld”-nek min?sül „az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerz?dés területi hatálya alá tartozó terület, amint azt a 227. cikk [módosítást követ?en EK 229. cikk] a tagállamok vonatkozásában meghatározza”.

4. A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontja kimondja, hogy „a termékértékesítés helyének min?sül [...] abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés id?pontjában található”.

5. A 8. cikk (1) bekezdésének c) pontja (amelyet a 91/680 irányelv sz?rt be, és amelynek a vita tárgyát képez? adóév során alkalmazandó változata a 92/111 irányelvb?l származik) kimondja, hogy a termékértékesítés helyének min?sül:

„olyan termékek esetében, amelyeket a Közösség területén belül lebonyolított személyszállítás részeként [helyesen: a személyszállítás Közösségen belül végzett része során] hajók és repül?gépek fedélzetén, illetve vonaton értékesítettek: a személyszállítás indulási helye.

E rendelkezés alkalmazásában:

- »a Közösség területén belül lebonyolított személyszállítás részeként« [helyesen: a személyszállítás Közösségen belül végzett része]: a szállításnak azon része, amely harmadik területen [történ?] megállás nélkül zajlik a személyszállítás indulási és érkezési helye között,
- »a személyszállítás indulási helye«: azon, a Közösség területén belüli első elérhető hely, ahol az utasok, adott esetben a Közösség területén kívüli útvonalszakaszt követően, felszállhatnak,
- »a személyszállítás érkezési helye«: azon, a Közösség területén belüli utolsó elérhető hely, ahol a Közösségen belül felszállt utasok, adott esetben a Közösség területén kívüli útvonalszakasz előtt, leszállhatnak.

Menettérti út esetén a visszafelé megtett szakaszt külön szállításnak kell tekinteni.

[...]

II – A tényállás, a nemzeti szabályozás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

6. Az 1994. adóév folyamán A. Köhler (a továbbiakban: felperes) egy tengeri hajón üzemeltetett butikot. A jogvita tárgyát olyan termékértékesítések képezik, amelyekre e butik üzemeltetése során került sor. A kérdéses tengeri körutazások Kielből, Bremerhavenből vagy Travemündéből indulva a Közösség területén kívül található kikötők érintésével (Norvégia, Észtország, Oroszország és Marokkó) Kielben, Bremerhavenben vagy Genovában értek véget. Ezen utazásokat kizárólag a teljes útvonalra lehetett igénybe venni; nem nyílt lehetőség olyan részutazásra, amelyet az útvonal közben, a körutazás folyamán lehetett volna megkezdeni vagy befejezni.

7. A Finanzamt a fedélzeten, a felperes butikjában az utazás során teljesített értékesítéseket Németországban adóztatandónak és a német HÉA-rendszer alá tartozónak minősítette az Umsatzsteuergesetz (1993. évi törvény a forgalmi adóról, a továbbiakban: UStG) 3. §a alapján, amely a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontját ülteti át a nemzeti jogba. Az UStG 3. §ának (1) bekezdése szerint: „[h]a nem helybeni fogyasztásra szánt terméket hajó fedélzetén [...] a Közösség területén belüli személyszállítás során értékesítenek, az érintett szállítóeszköz Közösségen belüli indulási helyét kell a teljesítés helyének tekinteni.”

8. Az UStG 3e. §a (2) bekezdésének értelmében:

„Az (1) bekezdésben írt, a Közösség területén belüli személyszállítás magában foglalja az olyan szállítást vagy annak egy részét, amelyet a Közösség területén kívüli megállás nélkül a szállítóeszköz indulási és érkezési helye között a Közösség területén belül végeznek. Az első mondat szerinti indulási hely a Közösség területén belüli első olyan hely, ahol az utasok a szállítóeszközt felszállhatnak. Az első mondat szerinti érkezési hely a Közösség területén belüli utolsó olyan hely, ahol az utasok a szállítóeszközt leszállhatnak. Az oda- és visszautat külön szállításnak kell tekinteni.”

9. A felperes a Finanzamt határozata ellen benyújtott keresetében azt állította, hogy a vitatott értékesítések nem adóztathatók Németországban a Közösség területén kívül történt megállások miatt; ezek miatt jutott arra a következtetésre, hogy az UStG 3. §a értelmében az értékesítésekre nem Közösségen belüli személyszállítás alkalmával került sor.

10. A Finanzgericht elutasította a keresetet. Kimondta, hogy az a tény, hogy a hajó néhány

esetben megszakítja az utat az indulási és érkezési kikötők között a Közösség területén kívül, nem jelenti azt, hogy a termékértékesítéseket külföldön teljesítették. Álláspontja szerint kizárólag azokat az útmegszakításokat lehet az UStG 3. §-ának (2) bekezdése értelmében „megállásnak” tekintetni, amelyek során lehetőség nyílik új utasok felszállására vagy utasok végleges leszállására.

11. A felperes fellebbezést nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amely úgy határozott, hogy a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A 77/388/GK irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti »harmadik területen [történ?] megállás«-nak minősül-e valamely hajó harmadik államok kikötőiben történő olyan megállása, amelynek során az utasok csak rövid időre, pl. városnézés céljából hagyhatják el a hajót, anélkül hogy lehetőség lenne az utazás ottani megkezdésére vagy befejezésére?”

III – Álláspont

12. A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti „megállás” fogalmának meghatározása valójában nehezebb feladat, mint amilyennek a kérdéses rendelkezések gyors átolvasása alapján tűnik. Ugyanis a „megállás” kifejezés egyértelmű jelentését nem lehet a szövegből kikövetkeztetni. A fogalom értelmezésekor különböző megállási módok jöhetnek szóba, a műszaki útmegszakítástól kezdve – amelynek oka lehet többek között a szállítóeszköz készleteinek feltöltése, vagy egyszerre csak annak biztosítása, hogy az utasok a szép kilátásban gyönyörködhessenek –, addig a megállásig, ahol új utasok szállhatnak fel, míg mások véglegesen leszállhatnak, vagy akár az a megállás, ahol az utasok körülnézés vagy vásárlás céljából leszállhatnak annak az államnak a területén, ahol a szállítóeszköz megállt, majd ezután visszatérnek annak fedélzetére. Előzetesen azt gondolhatnánk, a felperes írásbeli észrevételeiben indítványozottakkal megegyezően, hogy mivel a jogalkotó nem tett semmilyen megkülönböztetést, az értelmezésnek sem kell ezt megtennie. Ugyanakkor nagyon leegyszerűsítő megoldás lenne a „megállás” kifejezést a hatodik irányelv 8. cikke vonatkozásában a lehető legszélesebb jelentéstartalommal felruházni anélkül, hogy megpróbálnánk megérteni, miért és hogyan hat ki a harmadik államban történő megállás a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti egyedi rendelkezés alkalmazására.

A – A 8. cikk szerinti kollíziós szabály mint az adóztatási jog államok közti megosztásának szabálya

13. Ahhoz, hogy a Bundesfinanzhof által feltett kérdésre választ adhassunk, szükséges a hatodik irányelv 8. cikkének előzetes elemzése, amely cikkben a harmadik területen történő megállás fogalma szerepel. Ez a cikk különböző kollíziós szabályokat tartalmaz abból a célból, hogy a termékértékesítések esetében ésszerűen behatárolja az egyes tagállamok nemzeti HÉA-szabályainak alkalmazási körét⁽³⁾. Ezek a szabályok határozzák meg azt a tagállamot, amely kizárólagosan jogosult a termékértékesítést a saját HÉA-rendszerének alávetni, amennyiben az a területén teljesítettnek minősül a 8. cikkben foglalt érdemleges kapcsolódási tényezők szerint. Ebből a szempontból szükséges a hatodik irányelv 8. cikkét ugyanezen irányelv 9. cikkével párhuzamba állítani, amely utóbbi a szolgáltatásnyújtások vonatkozásában fogalmaz meg kollíziós szabályokat. A hatodik irányelv VI. címe: „Az adóköteles tevékenységek helye”⁽⁴⁾ kizárólag ezt a két cikket tartalmazza, és a fent hivatkozott hetedik preambulumbekkezdés mindkettőre egyaránt utal.

14. Habár a Bíróság eddig nem mondta ki határozottan, hogy a hatodik irányelv 8. cikke a tagállamok adóztatási jogának összeütközését hivatott elhárítani, ezt az álláspontot egyértelműen megerősítette a 9. cikk vonatkozásában. Ekként a 168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítéletében a Bíróság hangsúlyozta, hogy a 9. cikk rendelkezéseinek „célja az, hogy a

hozzáadottérték-adó tárgyában hozott nemzeti jogszabályok alkalmazási körét ésszerűen elhatárolja, egységes módon határozva meg adózási szempontból a szolgáltatások teljesítési helyét”, és hogy ekként véglegesen meghatározható legyen az adott szolgáltatásnyújtás megadóztatására kizárólagosan jogosult tagállam(5). Tehát az „adóztatási jog összeütközésének elkerüléséhez” elengedhetetlen szabályokról van szó(6). Ugyancsak a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmezési szempontjai között a Bíróság azon érdemleges kapcsolódási tényezőt látszik elnyben részesíteni, amelyikkel elkerülhető az államok adóztatási jogának összeütközése(7).

15. Tudjuk, hogy a hatodik irányelv 9. és 8. cikkében részletezett adóztatási jog felosztására irányuló szabályok párhuzamba állíthatóak egymással. Álláspontom szerint tehát a 8. cikket mint kollíziós szabályt kell megvizsgálnunk, amelynek célja a tagállamok adóztatási jogai összeütközésének kiküszöbölése, és amely a Bíróság szerint fontos a szolgáltatásnyújtásról szóló 9. cikk szabályainak értelmezésekor.

16. Következésképpen a 8. cikk jelentésének és céljának vizsgálatakor e keretek között kell értelmezni az (1) bekezdés c) pontjában foglalt egyedi szabályt, és e szabály keretein belül a „harmadik területen [történ?] megállás” kifejezés használatát.

B – *A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése c) pontjának, különösen pedig a „harmadik területen [történ?] megállás” fogalmának eredete és célja*

17. A 91/680 és a 92/111 irányelv által beszúrt c) pont eredetének vizsgálatával nem érinti a 8. cikknek az állami adóztatási jogok összeütközésének elkerülését szolgáló szabályok összességét elíró rendelkezésként történő általános értelmezését, sőt – éppen ellenkezőleg – megerősíti azt.

18. A fiskális határok tagállamok közötti megszüntetéséről szóló 91/680 irányelvvel szűrték be ezt a c) pontot, amely a származás országában történő adóztatás elvének megfelelően egyszerősített HÉA-rendszert vezetett be azon termékértékesítések vonatkozásában, amelyekre a Közösség területén belüli utazás során szállítóeszköz fedélzetén kerül sor. E pont célja a fent hivatkozott elvnek megfelelően egyszerősített adózási rendszer bevezetése volt az olyan utazások vonatkozásában, amelyeknek az indulási és érkezési helye a Közösség területén belülre esik. Ez a megoldás értelemszerűen következett a tagállamok közötti fiskális határok megszüntetésének szándékából, hiszen a b) pontban foglalt általános szabály alkalmazása – amely szerint a termékértékesítés helyének az minősül, ahol a termék az értékesítés időpontjában található – ezekben az esetekben nemkívánatos eredményhez, a termékértékesítés szétdarabolódásához vezetett volna azon tagállamok vonatkozásában, amelyek területén a szállítóeszköz áthalad.

19. A 91/680 irányelv által beszúrt c) pont szövegét azzal az indokkal módosította a 92/111 irányelv, hogy az Európai Közösségek Bizottsága szerint a c) pontban használt kifejezések nem egyértelműek(8). A 92/111 irányelv előkészítő munkáiból kiderül, hogy a „harmadik területen [történ?] megállás nélkül” fordulat nem szerepelt a Bizottság által a c) ponthoz készített módosító javaslatban. Ezt a fordulatot az Európai Unió Tanácsa adta hozzá, de alátámasztó indokok kifejtése nélkül. Ezen a módosításon túlmenően a Tanács azt is szerette volna, hogy a c) pontban foglalt származási állam szerinti adóztatás egyszerősített rendszerét ne a „Közösségen belül végzett személyszállítás során” kelljen alkalmazni, hanem csak szélesebb értelemben, kizárólag „a személyszállítás *Közösségen belül végzett része* során”(9).

20. A Bizottság javaslatának e két végső módosítása álláspontom szerint arra irányuló szándékot mutat, hogy az egyszerősített rendszer – vagyis a Közösségen belüli szállításnak a származás szerinti államban a HÉA-nak történő alávetése – ne ütközzön a harmadik államoknak a maguk területén érvényesülő adóztatási jogával. Ez a cél magyarázhatja a „harmadik területen [történ?]

megállás” fordulatnak a vizsgált pont szövegébe való beszúrását, oly módon, amelyet mellesleg a nemzetközi jog teljes mértékben alátámaszt.(10)

21. Ugyanis a nemzetközi jogban általánosan elfogadott az az alapelv, hogy egyrészt minden tagállam szuverenitása alapján feltétlen és kizárólagos adómegállapítási jogosultsággal rendelkezik a területén belül, másrészt szuverenitása körében meg kell szerezni ezen állam beleegyezését ahhoz, hogy ettől az alapelvtől el lehessen térni, azaz külföldi adójogszabályokat lehessen alkalmazni az adott állam területén belül saját jogszabályai helyett(11). Egyébként ez az elv világosan megjelenik a külföldi kikötőkben állomásozó kereskedelmi hajók esetében. Amennyiben a kikötő államának belső vizein állomásoznak(12), akkor teljes egészében ennek az államnak az adójogszabályai vonatkoznak rájuk(13). Ezen a helyzeten az sem változtat, hogy a kérdéses állam lemondhat az adóztatási jogának a hajón történő tényleges gyakorlásáról, vagy azért, mert megítélése szerint a hajón kizárólag „belső gazdálkodás” folyik (14), vagy egyszerűen csak nem szándékozik a külföldi hajókat a kikötőitől elijeszteni intézkedéseket hozni(15).

22. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából nyilvánvalóan látszik az annak elkerülésére irányuló szándék, hogy a hatodik irányelv alkalmazása a tagállamok adójogi szuverenitásával való összeütközéshez ne vezessen. Ekként a Bíróság a Trans Tirreno Express ügyben hozott ítéletében határozottan elismerte a tagállam jogát arra, hogy „a saját területén belül és két pont között lezajló közlekedési tevékenységet a saját HÉA-szabályainak vesse alá, még akkor is, ha az útvonal egy szakasza a saját területén kívülre esik, *feltéve, hogy nem csorbítja más államok adójogi szuverenitását*”(16). Ezért a Trans Tirreno Express ügyben a Bíróság pontosan meghatározta a közös HÉA-rendszer alkalmazásának határait: „*nem csorbíthatja más államok adóztatási jogát*”(17). Habár az államok kiterjeszthetik adójogszabályaik hatályát a nemzetközi vizekre, ez nem érvényes arra az esetre, ha „egy másik állam nemzeti szuverenitása alá tartozó területre terjesztenék azt ki”(18). A közös HÉA-rendszer alkalmazásán alapuló tagállami adóztatási jog tehát a területiség elvének megfelelően csak addig érvényesíthető, amíg nem ütközik harmadik államok adóztatási jogába, amely alapján megadóztathatják a saját területükön teljesített termékértékesítéseket.

C – A harmadik területen [történ?] megállás következményei a szállítóeszköz fedélzetén teljesített termékértékesítések esetében

23. A Bundesfinanzhof által feltett kérdésre való válaszadáshoz figyelembe kell venni a harmadik területen történő megállás következményeit a szállítóeszköz fedélzetén teljesített termékértékesítések vonatkozásában.

24. Amint azt már jeleztem, a hatodik irányelv 8. cikke egyszerűsített adózási rendszert vezetett be a személyszállítás Közösségen belül végzett része során a szállítóeszköz fedélzetén teljesített termékértékesítések vonatkozásában. Ezek a termékértékesítések tehát továbbra is egyetlen HÉA-rendszer alá tartoznak: azon államé alá, ahonnan a szállítás indul. Ekként ezekben az esetekben elkerülhető az ugyanezen cikk (1) bekezdése b) pontjában foglalt területiség általános, szigorú szabályának alkalmazása, amely alapján annyi nemzeti HÉA-rendszert kellene alkalmazni, ahány tagállamon áthaladnak az utazás során(19).

25. A fent kifejtett okok miatt a harmadik területen történő megállás a közös HÉA-rendszer felfüggesztését indokolja azokon a közbúls? megállási helyeken, ahol harmadik állam adóztatási joga érvényesül az e területeken teljesített termékértékesítések esetében. Ugyanakkor mindez nem indokolja az egyszer?sített rendszer alkalmazásának mell?zését az utazás fennmaradó részére, függetlenül attól, hogy ez kifejezetten a Közösség szé?kebb értelemben vett területén vagy a nemzetközi vizeken folyik, továbbá abban az esetben sem, amikor a szállítóeszköz csak áthalad harmadik államok területén anélkül, hogy más államok adójogi szuverenitásával tényleges összeütközésre kerülne sor.

26. A Közösségen belüli utazás (amelynek két végpontja, ahol az utasok fel- és leszállhatnak, a Közösség területén belül található) több, Közösségen belüli részre történ? felosztása – az egyszer?sített rendszer alkalmazásának a harmadik területen történ? megállás miatti megszakításából adódóan – teljes mértékben ellentmond a c) pont mögött rejl? egyszer?sítési szándéknak. Ugyanakkor a harmadik államok saját kiköt?jükben érvényesül? adójogi szuverenitásával való összeütközés elkerülésére irányuló törekvés nem indokolja, hogy az e cél érdekében feltétlenül szükséges eseteken kívül egyéb esetekben is lemondjunk az egyszer?sített rendszer alkalmazásáról. Ehhez elegend? a harmadik területen történ? megállás esetében felfüggeszteni a származási állam HÉA-rendszerének alkalmazását.

27. Következésképp a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése c) pontjának helyes értelmezése szerint az ezen pont által létrehozott egyszer?sített rendszert kell alkalmazni a Közösségen belüli utazás teljes egészére, tehát az olyan utazásra, amelynek az első – utasok felszállására szolgáló – állomása, valamint az utolsó – utasok leszállására szolgáló – állomása egyaránt a Közösség területén van. Az egyszer?sített rendszer alkalmazását csak a harmadik területen történ? megállások idejére kell felfüggeszteni(20).

28. Semmi sem támasztja azt alá, hogy valahányszor az utazás újra a Közösség területén belül folytatódik, egymás után újabb és újabb különböz? HÉA-rendszert kellene alkalmazni, s?t éppen ellenkez?leg. Ez éppen a 8. cikk (1) bekezdésének b) pontjában foglalt területiség elvéhez, vagy az ugyanezen rendelkezés c) pontjában foglalt rendszer ismétl?d? alkalmazásához való visszatérés lenne(21).

29. A 8. cikk (1) bekezdése c) pontjának ilyenképpen való értelmezése, amely szerint a harmadik területen történ? megállás csupán a megállás időtartamára ad okot a 8. cikk által létrehozott egyszer?sített rendszer felfüggesztésére, nem zárja ki, hogy a Közösségen belüli utazás valamely hosszabb, a Közösség területén kívülr?l induló és/vagy a Közösség területén kívül véget ér? utazás részét képezze. Pontosán ez adja a szállítás indulási és érkezési helye definíciójának utolsó részében az esetleges „harmadik területen [történ?] megállás”?ra való utalás értelmét(22). Az utazásnak ezen részeiben, amelyek nem min?sülnek közösségi jelleg?nek, a c) pontban foglalt egyszer?sített rendszert nyilvánvalóan nem kell alkalmazni.

30. Ugyanígy ha az utazásnak a kiindulási pontja például Németországban található, és nincs kijelölve a Közösségen belüli érkezési pont az utasok számára, ez az utazás nem min?sül közösségi jelleg?nek, és így a fedélzeten teljesített termékértékesítésekre a b) pontban foglalt szigorú területi rendszer vonatkozik. Ebben az esetben a Németországi HÉA-rendszer azon termékek értékesítésére alkalmazandó, amelyek az értékesítés időpontjában német területen találhatóak.

D – A „harmadik területen [történ?] megállás” fogalmának javasolt értelmezése

31. Sem a szöveg megfogalmazása, sem az a cél, amely – amint azt láthatjuk – valószínűleg a harmadik területen történ? megállás fogalmának a c) pontba való beszúrásához vezetett, nem

szolgál elegendő? iránymutatással ennek a fogalomnak az értelmezéséhez, amely ugyanakkor a legfontosabbnak tűnik.

32. Az értelmezéshez szükséges elemek egyrészt az eredeti céloknak egyértelműen ellentmondó értelmezések kiküszöbölésében segítenek, másrészt a fogalom többféle lehetséges és védhető értelmezésének létezésére hívják fel a figyelmet.

33. A Finanzamt által javasolt, és a német kormány által átvett értelmezéssel kapcsolatban azt gondolom, hogy pontosan a kérdéses szabály céljainak ellentmondó értelmezésről van szó. Ugyanis ilyen értelmezés következményeként a harmadik állam területén tartózkodó hajón teljesített termékértékesítésekre akkor is a közös HÉA-rendszert kellene alkalmazni, ha az utasoknak lehetőségük nyílik a hajóról leszállni, és ennek az államnak a területén vásárolni. Úgy gondolom, hogy egyáltalán nem kívánatos a megállás fogalmának ilyen eredményhez vezető értelmezése, tekintettel az arra irányuló törekvésre, hogy elkerülhető legyen a harmadik államok területén az ezek adóztatási jogával való összeütközés(23).

34. A Bíróság kénytelen a fogalomnak a szabály céljával számomra összeegyeztethetőnek tűnő és lehetséges értelmezései kapcsán a többféle, egyaránt védhető megoldás közül véglegesen választani, amely megoldások főként abban térnek el, hogy többé vagy kevésbé szigorúan követik a jogalkotó által kitűzött két célt: az alkalmazandó adórendszer egyszerűsítését és a Közösségen kívüli területeken a harmadik államok adóztatási jogával való összeütközés megelőzését.

35. A teleológiai téren védhető értelmezések közül a harmadik állam – amelynek területén megállásra kerül sor – adóztatási jogával való összeütközés elkerülését legszigorúbb értelemben az az értelmezés biztosítja, amely a megállást egyszerűen a szállítóeszköztől függő megfelelő helyen (kikötő, repülőtér, pályaudvar) történő útmegszakításnak fogja fel(24). Következésképpen függetlenül attól, hogy az utasoknak lehetőségük nyílik-e például leszállni a hajóról a harmadik állam kikötőjében történő megállás alkalmával, a közös HÉA-rendszer nem vonatkozna az ezen megállás ideje alatt a fedélzeten teljesített termékértékesítésekre, hiszen a kérdéses hajó teljes egészében a kikötő államának adójogi szuverenitása alá tartozna. Ugyanakkor olyan értelmezésről van szó, amely annyira szigorúan követi a harmadik államokkal való adójogi összeütközés elkerülésének célját, hogy ezáltal visszaélésekre adhat lehetőséget. Ekként a c) pontban foglalt rendszer alkalmazásának a megállás ideje alatt a fedélzeten teljesített termékértékesítések vonatkozásában történő felfüggesztését igazolja azon egyszerű eset is, ha a Közösségen belüli utazást folytató szállítóeszközt csak megállítják valamely harmadik állam területén.

36. A Bizottság egy másik teleológiai szempontból védhető értelmezést kínál a megállás fogalmára, és majdnem teljesen azonos kifejezésekkel a görög kormány, valamint a felperes is. Ez az érvelés végső soron azon alapul, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti megállásról akkor beszélhetünk, ha az utazónak lehetősége van a kérdéses szállítóeszköztől leszállni, még ha csak egész rövid időtartamra is, és a megállásnak helyt adó harmadik államban vásárolni. A közös HÉA-rendszer alkalmazása a fedélzeten teljesített termékértékesítésekre csak ezen körülmények között idézhető fel a harmadik államok adóztatási jogával való – és lehetőleg elkerülendő – összeütközést. Mintha azt mondanánk, hogy kizárólag azokban az esetekben lehetséges tényleges – és a megállás fogalmának c) pontba való beszúrásakor a jogszabályalkotó által követett célok fényében elfogadhatatlan – joghatósági összeütközés, ahol választási lehetőség áll fenn a termékek fedélzeten vagy a fedélzeten kívül történő beszerzése között. Más szavakkal, az elkerülendő joghatósági összeütközés csak abban az esetben fordulhat elő, ha valamely meghatározott helyen, mint pl. kikötőben, amely a kikötő állama adójogi szuverenitásának van alávetve, az ott állomásozó hajók fedélzetén lévő

vállalkozásokra – jöllehet ugyanazon a piacon tartózkodnak, mint a hajón kívüli vállalkozások – a közösségi jog értelmében az utóbb említett és ugyancsak ebben az államban található vállalkozásokra alkalmazandótól eltér? közvetettadó-rendszer alá tartoznának.

37. Ez az utóbbi értelmezés szigorú értelemben véve nem felel meg annak az elvnek, amely a szállítóeszközt teljes egészében azon állam adójogi szuverenitásának veti alá, amelynek a területén az adott szállítóeszköz található, sem pedig a harmadik államok adóztatási jogával való esetleges összeütközés megelőzése céljának. Ugyanakkor azt gondolom, hogy mégis célszerűbb ezt az értelmezést választani, mivel inkább csak elméleti az a veszély, hogy a fedélzeten teljesített termékértékesítésekre alkalmazandó és a harmadik állam területén érvényesülő adórendszer összeütközésbe kerüljön, amennyiben nincs lehetőség a leszállásra és vásárlásra.

IV – Véggkövetkeztetések

38. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Bundesfinanzhof által feltett kérdésre:

„Ha valamely hajó harmadik állam kikötésében megáll, és a megállás folyamán az utasok csak rövid időszakokra – például városnézés céljából – hagyhatják el a hajót anélkül, hogy lehetőség lenne az utazás megkezdésére vagy befejezésére, a hozzáadottérték-adó közös rendszerének a fiskális határok megszüntetésére tekintettel való kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-ai 91/680/EGK tanácsi irányelv és a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-ai 92/111/EGK irányelv által módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ai 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti »harmadik területen [történ?] megállás«-nak minősül, és ezért a fent hivatkozott pontban foglalt rendszer felfüggesztendő a megállás idejére.”

1 Eredeti nyelv: portugál.

2 HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet, 23. o. Az irányelvet (a továbbiakban: a hatodik irányelv) módosította a hozzáadottérték-adó közös rendszerének a fiskális határok megszüntetésére tekintettel való kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-ai 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) és a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-ai 92/111/EGK irányelv (HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.).

3 Lásd a hatodik irányelv hetedik preambulumbeközdését.

4 Lásd e tekintetben Sir Gordon Slynn f?tanácsnoknak a 283/84. sz., Trans Tirreno Express üggyre vonatkozó indítványát (1986. január 23-án hozott ítélet, EBHT 1986., 231. o., különösen a 235. o. vége).

5 A 168/84. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 14. pontja, a C-155/01. sz., *Cookies World* ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-8785. o.) 46. pontja. Lásd még a C-68/92. sz., *Bizottság kontra Franciaország* ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5881. o.) 14. pontját, a C-69/92. sz., *Bizottság kontra Luxemburg* ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5907. o.) 15. pontját és a C-73/92. sz., *Bizottság kontra Spanyolország* ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5997. o.) 12. pontját.

6 A C-30/89. sz., *Bizottság kontra Franciaország* ügyben 1990. március 13-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-691. o.) 10. pontja, valamint a fent hivatkozott *Berkholz*-ügyben hozott ítélet 14. pontja és a fent hivatkozott *Trans Tirreno Express* ügyben hozott ítélet 15. pontja.

7 A fent hivatkozott *Berkholz*-ügyben hozott ítélet 17. pontja, a C-231/94. sz., *Faaborg-Gelting Linien* ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.) 16. pontja és a C-260/95. sz. *DFDS*-ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1005. o.) 19. pontja.

8 Lásd a Bizottság által 1992. november 4-én a Tanács elé terjesztett, a 77/388 irányelv módosításáról és az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló tanácsi irányelv javaslat [COM(92) 448*final*] (HL 1992., C 355., 10. o.) indoklásának 4. oldalát.

9 A kiemelés tőlem.

10 Jóllehet a 92/111 irányelv hatodik preambulumbekkezdése a közösségi jogalkotó által adott értelmezésében nem utal kifejezetten a „harmadik területek”-kel való kapcsolatépítés szükségességére a Közösség területén belül lebonyolított személyszállítás során megvalósult azon ügyletek értékesítési helyének meghatározását illetően, amelyekre hajók és repülőgépek fedélzetén, illetve vonaton került sor, ugyanennek az irányelvnek a második, harmadik és negyedik preambulumbekkezdéséből kiderül, hogy ez a meghatározás a Közösségen belüli fiskális határok megszüntetését célzó rendelkezések megfogalmazásakor miként vette figyelembe a „harmadik területek”-kel való kapcsolatokat.

11 Lásd Gest, G., Tixier, G., – *Droit fiscal international*, 2. kiadás, PUF, Párizs, 1990., 17. o., amely a következőről szól: „pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, qui constitue une sorte de chasse gardée”. Ugyanebben az értelemben Quereschi, A. H., „The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law” – *The Public International Law of Taxation – Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, London, 1994., 29. és 31. o. és Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998. 3. o. Lásd még Rutsel Silvestre, M., *The Jurisdiction to tax in International Law – Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989., 7., 15., 16., 23. és különösen a 37. o., amely az állam adóztatási jogát az állam szuverenitásából vezeti le, és amely meghatározza ennek a joghatóságnak a határait is. A szerző kifejezetten az állam „területi szuverenitás”-ára utalva Moore bírónak a *Lotus*-ügyben tett állítására hivatkozik (az Állandó Nemzetközi Bíróság *Franciaország kontra Törökország* ügyben 1927. szeptember 7-én hozott ítélete [A sorozat, 10. sz., 69. o.]), amely szerint „a nemzeti határokon belül érvényesülő feltétlen és kizárólagos joghatóság elve egyaránt vonatkozik a külföldiekre és az ország lakosaira vagy polgáira, és a külföldi nem követelheti az ezen joghatóság alóli mentesülését, kivéve, ha bizonyítja, hogy 1. különleges mentességnek köszönhetően nem vonatkoznak rá a helyi jogszabályok; 2. a helyi jogszabályok nem felelnek meg a nemzetközi jognak”.

12 Lásd Churchill, R. R., Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, 3. kiadás, 1999., 61. o., amely szerint „[t]he coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters” és „[b]y entering foreign ports and other internal waters, ships put

themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board” (*ugyanígy* a 65. oldalon). Az állam *belföldi vizeinek* – amelyek nem tévesztendők össze az állam *felsővízeivel* – szerves részét képezik kikötőket illetően lásd O’Connell, D. P., *The International Law of the Sea*, I. kötet, Clarendon Press, Oxford, 1982., 385. o. Legújabbban még a kikötő állama joghatóságának kibővítése (vagy „creeping jurisdiction”) is megfigyelhető, amint azt Vignes, D. jelzi: „La juridiction de l’État du port et le navire en droit international” in *Le navire en Droit international*, Colloque de Toulon, Éditions A. Pedone, Paris, 1993., 127–150. o., különösen a 127. o.

13 Ennek az értelmezésnek a bővebb kifejtéséről lásd Gidel, G., *Le Droit international public de la mer – Le temps de paix*, II. kötet, a belföldi vizek, Topos Verlag és Librairie Édouard Duchemin, Liechtenstein/Paris, 1981., 79. és azt követő oldalak, és különösen a hajónak a kikötő állama adótörvényeinek teljes mértékben történő alávetéséről a 119–125. o.

14 Lásd a fent hivatkozott Churchill, R. R., Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, 68. o., amely szerint a kikötő állama a hajó belső területén is gyakorolhatja adóztatási jogát – „as matter of strict law” – a hajó belföldi vizekre történő önkéntes belépése következményeként.

15 Jól ismerjük a kikötők közötti kereskedelmi versengést, amely a tengeri hajók odavonzására irányul. A kikötőbe való belépés elutasításának jogáról lásd Combacau, J., Sur, S., *Droit International Public*, 5. kiadás, Montcrestien, Párizs, 2001., 461. o.

16 A szóban forgó ítélet 21. pontja, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben 1990. március 13-án hozott ítélet 18. pontja (a kiemelés témája). A Bíróság a fent hivatkozott Trans Tirreno Express ügyben nem tesz különbséget „a többi állam” között, amely fogalom tehát nemcsak a tagállamokat foglalja magában, hanem a harmadik államokat is. Még akkor is, ha ebben az esetben más tagállamok adóztatási jogának védelme volt a cél, ésszerűen a harmadik államokkal szemben is tiszteletben kell tartani a területiség elvét. Mellesleg, ahogy arra a görög kormány hivatkozott a tárgyaláson, ez következik a hatodik irányelv 2. cikkében és 3. cikkének (2) bekezdésében meghatározott közös HÉA-rendszer területi hatálya betartásának fontosságából is. Lásd még a fent hivatkozott Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, 3. és 4. o.

17 Fent hivatkozott Trans Tirreno Express ügyben hozott ítélet 21. pontja.

18 Fent hivatkozott Trans Tirreno Express ügyben hozott ítélet 18. pontja.

19 Mellesleg a doktrína szerint kifejezetten ez a szabály a „the general rule in the Sixth Directive with regard to the place of supply of goods” (Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, I. kötet, IBFD Publications, 2005., 557. o., és különösen az 559. és 560. o.). Mégpedig nyilvánvalóan a 8. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerinti azon esetben, ha a kérdéses terméket nem feladásra vagy fuvarozásra szánják.

20 Következésképpen amíg a szállítóeszköz harmadik állam kikötőjében megáll, a fedélzeten teljesített termékértékesítések nem tartoznak annak a tagállamnak a HÉA-rendszere alá, ahol a Közösségen belüli utazás megkezdődött. A kérdéses szállítóeszköz ebben az időszakban teljes egészében a harmadik állam adóztatási joga alá tartozik, és így a megállás ideje alatt a fedélzeten teljesített termékértékesítések nyilvánvalóan a hatodik irányelv területi hatályán kívül esnek.

21 A fent kifejtett okok miatt nem értünk egyet a 8. cikk (1) bekezdése c) pontjának azon értelmezésével, amelyet viszont elfogad a fent hivatkozott Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, 560. o., az 552. jegyzetben hozott példában.

22 Ebből a nézőpontból fontos arra felhívni a figyelmet, hogy például Németországban az UstG 3. §-ának (2) bekezdésében foglalt átültetett rendelkezésben nincsenek benne a következő, a hatodik irányelv meghatározásaiban található végleges kifejezések: „a személyszállítás indulási helye” és „a személyszállítás érkezési helye”.

23 Azzal szeretném még kiegészíteni a szó szerinti értelmezés vonatkozásában, hogy a Bizottság a tárgyalás során jelezte, hogy habár a jogalkotó a kérdéses c) pont különböző részein kifejezetten az új utasok felszállását és az utasok végleges leszállását használja a szállítás indulási és érkezési helyének meghatározására, ezt nem a megállás fogalmával kapcsolatban teszi.

24 Ezt az álláspontot támasztja alá mellesleg a szöveg angol nyelvű változata is, amely egyszeren a Közösség területén kívüli „stop”-ot említ.