

Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

MACIEJ SZPUNAR

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2022. április 7.(1)

C-294/21. sz. ügy

État du Grand-Duché de Luxembourg,

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

kontra

Navitours Sàrl

(a Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg [semmitűszék, Luxemburgi Nagyhercegség] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adók – Hozzáadottérték-adó – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 2. cikk 1. pontja és a 9. cikk (2) bekezdésének b) pontja – Hatály – Adóköteles tevékenységek – Szállítási szolgáltatás teljesítési helye – Turistautak a Mosel folyón – Kondomíniumnak minősülő folyó”

Bevezetés

1. Bármennyire is valószínűtlennek tűnik, a jelen ügy eredete több mint 200 évre nyúlik vissza, mégpedig az 1815-ös bécsi kongresszusra. E kongresszus záróokmányának(2) „a Rajna bal partján fekvő porosz birtokokról” rendelkező 25. cikke ugyanis kimondta, hogy a Mosel, a Sûre és az Our folyók, amennyiben e birtokok határát képezik, közösen tartoznak a határ menti hatalmakhoz. Ezt a rendelkezést a Holland Királyság és a Porosz Királyság között 1816. június 26-án Aachenben megkötött határszerződés 27. cikke megerősítette és pontosította.

2. Bár már régóta sem a Porosz Királyság, sem a Holland Királyság akkori formájában, sem pedig maga a bécsi kongresszus által létrehozott rendszer nem létezik, az említett rendelkezés továbbra is hatályban van, jelenleg a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság közötti közös határ határvonaláról szóló szerződés⁽³⁾ (a továbbiakban: 1984. évi határszerződés) 1. cikkének (1) bekezdése formájában. E szerződés kimondja, hogy a közös szuverenitás alá tartozó terület az európai integráció szellemének nyilvánvaló kifejeződése, paradox módon azonban a gyakorlatban ez a közös szuverenitás e két tagállam számára nehézségeket okoz az európai uniós jogból, konkrétabban a jelen ügy esetében a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) jogszabályokból eredő kötelezettségeik teljesítése során.

3. Amint azonban A. L. Dutheil de Lamoignon tanácsnok már utalt rá,⁽⁴⁾ a bécsi kongresszus megállapításai és az azokból eredő nemzetközi megállapodások rendelkezései nem képezhetik akadályát az uniós jog teljes körű alkalmazásának és tényleges érvényesülésének az Unió egész területén, beleértve azt is, amely e rendelkezések értelmében két tagállam közös szuverenitása alá tartozik. Ennek megfelelően azt javaslom, hogy a jelen ügyet az európai uniós jog vonatkozó rendelkezései alapján döntsék el, anélkül, hogy azok alkalmazását az egyes tagállamok közötti nemzetközi megállapodások rendelkezései⁽⁵⁾ és az azokban foglalt egyezmények megkötését⁽⁶⁾ tennék függővé.

Jogi háttér

Nemzetközi jog

4. Az 1984. évi határszerződés 1. cikkének (1) bekezdése Németország és Luxemburg közös szuverenitását (kondomínium) állapítja meg a határfolyók felett:

„Ahol a Mosel, a Sûre vagy az Our az 1816. június 26-ai szerződés⁽⁵⁾ értelmében határt képez, ott a két szerződő állam közös szuverenitása alá tartozó közös területet alkotnak.”

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

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

A mai napig nem került sor ilyen kiegészítő megállapodás megkötésére.

Az uniós jog

6. Az 1991. december 16-ai 91/680/EGK tanácsi irányelvvel⁽⁶⁾ módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv⁽⁷⁾ 2. cikkének 1. pontja a következőképpen rendelkezett:

„A hozzáadottértékadó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”.

7. Ezen irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében:

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

8. Végül az irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének b) pontja 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;”.

Tényállás, eljárás és az elzeterjesztett kérdések

9. A luxemburgi jog szerint alapított Navitours Sàrl társaság turistautak szervezésével foglalkozik a Mosel folyónak az 1984. évi határszerződés értelmében közös szuverenitás alá tartozó szakaszán. A folyó e különleges jogállása miatt az adóhatóságok a Navitours tevékenységét a héa-jogszabályok alkalmazásában nem belföldinek tekintették, így e hatóságok nem követelték az említett hajóutak ára után a héa megfizetését.

10. 2004-ben a Navitours üzleti tevékenysége céljából egy személyhajót vásárolt Hollandiában. Az adóhatóságok szerint e hajó a Közösségen belüli beszerzés szabályai alá tartozik, ami azt jelenti, hogy az ügylet Hollandiában adómentes, Luxemburgban pedig adóköteles volt.(8) Az adóhatóság azonban megtagadta a Navitours-tól az említett hajó megvásárlása után fizetett héa levonásának jogát, azzal érvelve, hogy a társaság kondomíniumhoz tartozó vizeken folytatott tevékenysége megadóztatásának elmaradása miatt a hajót nem adóköteles tevékenység céljából szerezte be, ami a levonási jog feltétele.

11. A Navitours keresetét követően a levonási jog fent említett megtagadását végül a Cour d'appel (fellebbviteli bíróság, Luxemburg) 2014. július 10-i ítélete vonta kétségbe, amelyben e bíróság megállapította, hogy e társaság tevékenysége Luxemburgban vagy Németországban is megadóztatható, és ezért a társaságot megilleti az adólevonási jog.

12. Ezen ítéletet követően az adóhatóság 2015. augusztus 5-i határozatával a Navitours-t a 2004-es és 2005-ös adóévre vonatkozó tevékenysége tekintetében héa megfizetésére kötelezte. A Navitours keresetét követően azonban a Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (luxemburgi kerületi bíróság, Luxemburg) 2018. május 23-i ítéletében megsemmisítette ezt a határozatot. E bíróság többek között úgy vélte, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság közötti, a héa kondomínium területén való alkalmazásáról szóló megállapodás hiányában a luxemburgi adóhatóságok nem jogosultak arra, hogy ezt az adót kivessék az ezen a területen végzett tevékenységekre. Ezt az ítéletet a Cour d'appel (fellebbviteli bíróság) 2019. december 11-i ítélete helybenhagyta.

13. Ez utóbbi ítélet ellen az État du Grand-duché de Luxembourg (a luxemburgi állam) és az Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (luxemburgi adóhatóság) felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést elzeterjesztő bírósághoz. E körülmények között a Cour

de cassation (semmit?szék, Luxemburg) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [77/388] irányelv 2. cikkének 1. pontja, amely úgy rendelkezik, hogy »a hozzáadottérték?adó alá tartozik: 1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;«

és/vagy a [77/388] irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja, amely úgy rendelkezik, hogy »valamely szállítási szolgáltatás helyének azon útvonalat kell tekinteni, ahol – figyelembe véve a megtett szállítási útszakaszt – a szállítás teljesül«

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. évi határszerz?dés] szerint – a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság közös szuverenitása alá tartozik, és amelynek vonatkozásában a személyszállítási szolgáltatásokat terhel? héa beszedésének tárgyában nem létezik e két állam között olyan – a [1984. évi határszerz?dés] 5. cikke (1) bekezdésében el?írtak szerinti – megállapodás, amelynek értelmében: »A Szerz?d? Felek a közös szuverenitás alá tartozó területen alkalmazandó jog kérdéseit külön megállapodásban szabályozzák?«”

14. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem 2021. május 10?én érkezett a Bírósághoz. A Navitours, a luxemburgi és német kormány és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A Bíróság úgy határozott, hogy nem tart tárgyalást. A felek írásban válaszoltak a Bíróság kérdéseire.

Elemzés

15. A jelen ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében két kérdést vet fel, nevezetesen egyrészt azt, hogy a Luxemburg és Németország közötti, a héaszabályok kondomínium területén történ? alkalmazásáról szóló megállapodás hiányában e szabályok alkalmazandók?e az e területen nyújtott szállítási szolgáltatásokra, másrészt azt, hogy alkalmazásuk e szolgáltatások Luxemburgban történ? adóztatását eredményezi vagy eredményezheti?e.

16. Ezek a kérdések, bár nyilvánvalóan szorosan összefüggnek, mégis különállóak, és azokat egyenként, egymást követ?en kell megvizsgálni. Ezt megelőzően azonban meg kell válaszolni egy el?zetes kérdést, nevezetesen azt, hogy a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett szállítási szolgáltatásról van?e szó.

Hajóutak mint szállítási szolgáltatások a héa szempontjából

17. A Trijber és Harmsen ítéletben(9) a Bíróság részletes elemzés alapján úgy határozott(10) – fenntartva, hogy a nemzeti bíróságnak ezt még vizsgálnia kell – az olyan tevékenység, amely utasok díjazás ellenében hajón történ? ellátására irányul valamely város valamely esemény keretében vízen történ? bemutatása érdekében, nem min?sül a 2006/123/EK irányelv 2. cikke (2) bekezdésének d) pontja szerinti „közlekedés területén nyújtott szolgáltatásnak”(11).

18. Ezért meg kell vizsgálni, hogy az említett ítélet fényében a Navitours által nyújtott szolgáltatások a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett „szállítási szolgáltatásnak” min?sülnek?e egyáltalán. Az e kérdésre adott nemleges válasz a jelen ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdést, amely kifejezetten e rendelkezés értelmezésére vonatkozik, okafigyottá tenné. Ezért a jelen ügyben e tekintetben a Bíróság kérdést intézett a

felekhez.(12)

19. Nem gondolom azonban, hogy a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontjában szereplő „szállítási szolgáltatás” kifejezést ugyanúgy kell érteni, mint a 2006/123 irányelvben szereplő „közlekedés területén nyújtott szolgáltatás” kifejezést. Egyetérttek a Navitours, a luxemburgi kormány és a Bizottság által a Bíróság kérdésére adott válaszban kifejtett állásponttal.(13)

20. Elöljáróban megjegyzem, hogy a Bíróság szóban forgó ítélete nagyrészt a Trijber és Harmsen ítélet alapjául szolgáló egyik alapeljárás tárgyát képező szolgáltatások igen sajátos jellegén alapul, amely ügyekben maga a szállítás másodlagos jelentőségű volt.(14) Semmi nem utal tehát arra, hogy a Navitoursnak a jelen ügyben az alapeljárás tárgyát képező szolgáltatásai hasonló jellegűek lennének. Ezek a szolgáltatások belvízi hajóutak szervezéséből, tehát olyan tevékenységből állnak, amelynek alapvető eleme a személyek szállítása.(15)

21. E ténybeli különbségektől függetlenül azonban a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti „szállítási szolgáltatás” és a 2006/123 irányelv 2. cikke (2) bekezdésének d) pontja szerinti „közlekedés területén nyújtott szolgáltatás” fogalmának eltérő értelmezését véleményem szerint e két rendelet teljesen eltérő célja támasztja alá. A Navitours, a luxemburgi kormány és a Bizottság a Bíróság kérdésére adott válaszaiban ugyanerre a szempontra hívja fel a figyelmet.

22. A 2006/123 irányelv konkretizálja a szolgáltatásnyújtás szabadságát és a szolgáltatók letelepedési szabadságát az egységes piacon. Ezen irányelv 2. cikke (2) bekezdése d) pontjának célja, hogy kizárja ezen irányelv hatálya alól azokat a szolgáltatásokat, amelyek az EUSZ harmadik része (jelenlegi) VI. címe különös rendelkezéseinek és a másodlagos jog e rendelkezéseken alapuló rendelkezéseinek hatálya alá tartoznak, amelyekre a szolgáltatásnyújtás szabadságának általános elve az EUMSZ 58. cikk (1) bekezdése alapján nem alkalmazandó. Ezt a rendelkezést ezért szigorúan oly módon kell értelmezni, hogy azt csak azokra a szolgáltatásokra kell alkalmazni, amelyek tekintetében a szolgáltatásnyújtás szabadságának alkalmazása alóli kizárás megalapozott és a Szerződés rendelkezéseiből következik. A Trijber és Harmsen ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az egyik alapeljárás tárgyát képező szolgáltatások ilyen kizárása nem megalapozott.

23. Teljesen más természetű a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja. E rendelkezés nem arra irányul, hogy a szállítási szolgáltatásokat általában véve részletesebben szabályozza mint a többi szolgáltatáskategóriát, hanem csak egy szempontból, nevezetesen a szolgáltatás helyét illetően kívánja ezek a szolgáltatásokat részletesen szabályozni. Ezzel kapcsolatban nem szabad elfelejteni, hogy a héaköteles ügyletek teljesítési helyére vonatkozó részletes szabályozás elsődleges értelme az, hogy ez a hely határozza meg az ezen ügyletekre vonatkozó adóztatási joghatóságot. Így amennyiben az ügylet valamilyen módon egynél több tagállamot érint (például egyik tagállamból egy másikba irányuló szállítást), az ügylet teljesítési helyének meghatározására vonatkozó szabályok lényegesek az adóztatási joghatóság e tagállamok közötti megosztása szempontjából. E tekintetben az általános szabály az, hogy az adóztatásnak azon a helyen kell történnie, ahol a terméket vagy szolgáltatást ténylegesen igénybe veszik.

24. A 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint valamely szállítási szolgáltatás helyének azon útvonalat kell tekinteni, ahol „figyelembe véve a megtett szállítási útszakaszt” a szállítás (valójában) teljesül. Az európai uniós jogalkotó ezért úgy vélte, hogy a valósághoz legközelebb álló megoldás az, ha a szállítási szolgáltatás helyének a szolgáltatás nyújtása során a szállítóeszköz helyét kell tekinteni, amennyiben a szállítóeszköz mozgásban van.(16) Az ilyen szolgáltatás megadóztatására vonatkozó joghatóságot tehát az adott tagállam

területén a szállítóeszköz által megtett távolság határozza meg, és nem például a berakodás helye vagy a szolgáltatás nyújtásának időpontja.(17)

25. Ebből a szempontból tehát véleményem szerint a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett szállítási szolgáltatásnak tekintendő minden olyan szolgáltatás, amelynek egyedüli vagy fő eleme személyek vagy áruk elhanyagolhatónál nagyobb távolságra történő szállítása,(18) függetlenül attól, hogy milyen célból (kereskedelmi, idegenforgalmi, szabadidős stb.) történik a szállítás, vagy hogy a szolgáltatás ugyanazon a helyen vagy különböző helyeken kezdődik és fejeződik be. Minden ilyen helyzetben előfordulhat, hogy több tagállam között oszlik meg az adóztatási joghatóság, és ez a megosztás az említett rendelkezéssel összhangban, azaz a megtett szállítási útszakasz figyelembevételével kell, hogy történjen.

26. Véleményem szerint az említett fogalmak jelentésének a 77/388 irányelv és 2006/123 irányelv alapján történő ilyen megkülönböztetésével nem ellentétes az az szabály, amely szerint a különböző uniós jogi aktusokban használt hasonló fogalmakat hasonlóan kell értelmezni.(19)

27. Először is, a két jogszabály eltérő jellege és célja, amint azt fentebb már említettük, igazolja a „szállítási szolgáltatás” és a „közlekedés területén nyújtott szolgáltatás” e két jogi aktusban található fogalmának eltérő értelmezését. A hasonló szolgáltatásokat ezért e két aktus alkalmazása szempontjából eltérő módon lehet minősíteni.

28. Másodszor, e fogalmak értelmezésének teljes összhangja egyébként sem lehetséges.

29. Egyrészt a 2006/123 irányelv 2. cikke (2) bekezdésének d) pontja a kikötői szolgáltatásokat kifejezetten a közlekedés területén nyújtott szolgáltatások közé sorolja. Hasonlóképpen a Bíróság úgy véli, hogy a gépjárművek műszaki vizsgálatával kapcsolatos szolgáltatások e rendelkezés hatálya alá tartoznak.(20) Véleményem szerint nem kétséges, hogy sem a kikötői szolgáltatások, sem a gépjárművek műszaki vizsgálatával kapcsolatos szolgáltatások nem tekinthetők a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett szállítási szolgáltatásnak. Mindenekelőtt lehetetlen lenne alkalmazni e szolgáltatásokra az e rendelkezésben elfogadott, a megtett szállítási útszakaszra vonatkozó kritériumot.

30. Másrészt a Bíróság kifejezetten úgy ítélte meg, hogy a körutazások a 3577/92/EGK rendelet(21), és így az EUMSZ közlekedésre vonatkozó VI. címének hatálya alá tartoznak, amely cím szolgált az említett rendelet meghozatalának alapjául.(22) Nehéz lenne a belvízi, üdülési célú hajóutat másként kezelni, még akkor is, ha azokra a Szerződés ugyanazon rendelkezései alapján elfogadott másik rendelet rendelkezései vonatkoznak.(23)

31. Amint ebből látható, a közlekedés különböző területeit szabályozó különböző uniós jogszabályok alapján nehéz egységesen értelmezni a „közlekedés” fogalmát és az abból származó fogalmakat. Ahogyan fentebb már utaltam rá, nem tartom szükségesnek az egységes értelmezést, tekintettel arra, hogy e jogszabályok céljai mennyire eltérőek.(24)

32. A fentiekre tekintettel annak megállapítását javaslom, hogy az üdülési célú folyami hajóút szervezéséből álló szolgáltatások a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett szállítási szolgáltatásnak minősüljenek.

A héaszabályok alkalmazása a kondomínium területén

33. A 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint a belvízi szállítási szolgáltatások helye a Mosel folyó azon a szakaszán, ahol a Mosel folyó Luxemburg és Németország között határt képez, e folyó területe, és így az 1984. évi határszerződés értelmében

a két tagállam közös szuverenitása alá tartozó terület, azaz a kondomínium. Ezért meg kell vizsgálni, hogy ezen irányelv alkalmazásának feltételei teljesülnek-e ezen a területen, azaz egyrészt, hogy ez a terület az irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében valamely tagállam tekintetében belföldnek minősül-e, másrészt, hogy ezek a tagállamok ezen a területen alkalmazhatják-e és ha igen, milyen feltételek mellett az irányelv átültetése céljából elfogadott jogszabályaikat.

A kondomínium területének héaszabályok szerint belföldnek való minősítése

34. Amint már említettem, a Navitours által a Mosel folyón közlekedtetett üdülési célú hajózási tevékenység azért nem volt héaköteles, mert a luxemburgi (és úgy tűnik, a német) adóhatóságok nem tekintették ezt a kondomínium területén végzett tevékenységet a héa-jogszabályok értelmében „belföldön” végzett tevékenységnek. Ennek oka a terület különleges jogállása volt, mivel az a két tagállam közös szuverenitása alá tartozik. Bár a luxemburgi adóhatóságok álláspontja módosult annak következtében, hogy biztosítani kellett a Navitours számára a hajó e tevékenység érdekében történő beszerzésének költségei után felszámított héa levonásának jogát, úgy tűnik, hogy az alapügyben eljáró első és másodfokú bíróságok osztják a kondomínium területének különleges adójogi jogállására vonatkozó álláspontot.

35. Úgy vélem azonban, hogy ez az álláspont nem helytálló.

36. A 77/388 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése a belföldet az Európai Közösséget létrehozó szerződésnek a 299. cikkében (25) megállapított területi hatályára hivatkozva határozza meg. Ez utóbbi rendelkezés szerint a Szerződés és következtésképpen a 77/388 irányelv különösen a Németországi Szövetségi Köztársaságra és a Luxemburgi Nagyhercegségre alkalmazandó. Bár ez a rendelkezés számos kivételt és különleges szabályt tartalmaz, ezek egyike sem vonatkozik a kondomínium területére. (26) Hasonlóképpen, ez a terület nem lett kizárva a 77/388 irányelv 3. cikkének (3) bekezdése szerinti „belföld” fogalmából.

37. A fentiekre tekintettel csak azt lehet megállapítani, hogy a kondomínium területe a 77/388 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében belföldnek minősül. Ellenkező esetben azt kellene megállapítani, hogy az uniós jog egyáltalán nem alkalmazható ezen területen, ami azonban abszurd következtetés lenne.

38. Ezen ügy sajátossága azonban abban rejlik, hogy ez a terület egyszerre két tagállam esetében is belföldnek tekinthető, ami kivételes helyzet, amivel pedig a 77/388 irányelv alkotói nem számoltak. Ezért meg kell válaszolni azt a kérdést, hogy ezt az irányelvet hogyan kell alkalmazni az említett területen.

A héaszabályok kondomínium területén való alkalmazásának feltételei

39. A német kormány és a Navitours a jelen ügyben benyújtott észrevételeikben arra hivatkoznak, hogy a nemzetközi közjog elvei szerint a szuverenitásnak az egyik érintett állam által a kondomínium területén történő gyakorlásához a másik állam hozzájárulása szükséges, így az 1984. évi határszerződés 5. cikke alapján kötött megállapodás nélkül nem lehetséges, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség vagy a Németországi Szövetségi Köztársaság a közös szuverenitásuk alá tartozó területen héával kapcsolatos hatáskört gyakoroljon. (27) Ezenfelül a német kormány szerint a 77/388 irányelvvel nem ellentétes, hogy a két érintett tagállam a nemzetközi joggal összhangban és a jószomszédi kapcsolatok érdekében ideiglenesen eltekint az e területen végzett ügyletek megadóztatásától.

40. Az uniós jog fényében azonban ez az állítás véleményem szerint teljesen megalapozatlan.

41. Ami a 77/388 irányelvet illeti, az nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely felhatalmazná a Luxemburgi Nagyhercegséget és a Németországi Szövetségi Köztársaságot arra, hogy tartózkodjon a kondomínium területén teljesített ügyletek megadóztatásától. Ezen irányelv 2. cikke szerint minden ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatás adóköteles, és az e szabály alóli kivételeket egyértelműen és szigorúan meg kell határozni.(28) Ezzel szemben az irányelv nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely a kondomínium területén teljesített ügyleteket mentesítené az adó alól.

42. Ami pedig az 1984. évi határszerződést illeti, mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az uniós jog tiszteletben tartja a nemzetközi jogot annyiban, amennyiben az meghatározza a tagállamok szuverenitásának területi hatályát. Az uniós jog területi hatályát pontosan meghatározza a szuverenitás nemzetközi jog és az annak végrehajtására elfogadott nemzeti jog által kijelölt területére történő utalás. Ezt az EK-Szerződés 299. cikkének(29) különös rendelkezései, a hía területén pedig a 77/388 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése(30) biztosítja. Erre vonatkoznak a német kormány által hivatkozott ítéletek is.(31)

43. Következésképpen az 1984. évi határszerződés 1. cikke alapján mind a Luxemburgi Nagyhercegség, mind a Németországi Szövetségi Köztársaság gyakorolhat (és köteles gyakorolni) adóztatási joghatóságot a hía tekintetében a kondomínium területén, és jogosult megállapodni gyakorlásának szabályairól.

44. Ezzel szemben – amint azt a Bíróságnak már többször volt alkalma kimondani – a két tagállam közötti megállapodás rendelkezései nem alkalmazhatók a tagállamok közötti kapcsolatokban, ha azok ellentétesek a Szerződés rendelkezéseivel.(32) Álláspontom szerint ugyanennek kell vonatkoznia arra az esetre is, ha egy ilyen megállapodás összeegyeztethetetlen a másodlagos uniós jogi aktusokkal, mivel ellenkező esetben a tagállamok egymás között megállapodhatnának az uniós jogtól való eltérésben, ami aláásná annak hatékony érvényesülését. Következésképpen az 1984. évi határszerződés 5. cikkében előírt megállapodás hiánya nem igazolhatja az uniós joggal összeegyeztethetetlen állapot fennállását, nevezetesen a kondomínium területén teljesített ügyletek adóztatásának mellőzését. Érdemes továbbá megjegyezni, hogy az 1984. évi határszerződés későbbi a 77/388/EGK irányelvnél, így e szerződés megkötésekor mindkét érintett tagállam tisztában volt az irányelv szerinti kötelezettségekkel.

45. Végezetül, ami a német kormány azon érvelését illeti, miszerint a kondomínium területén teljesített ügyletek adómentessége ideiglenes jellegű, mivel az érintett tagállamok tárgyalásokat folytatnak a megfelelő megállapodásról, elegendő megjegyezni, hogy ez az „ideiglenes állapot” csaknem 45 éve tart.(33) A 77/388 irányelv továbbá nem rendelkezik sem állandó, sem ideiglenes eltérésekkel a kondomínium területére vonatkozóan.

46. A fenti következtetéseket az a tény sem kérdőjelezi meg, hogy a Tanács kiadta a 2010/579/EU végrehajtási határozatot.(34) A határozat arra vonatkozott, hogy a híd felújításával kapcsolatos termékértékesítések, szolgáltatásnyújtások és Közösségen belüli termékértékesítések adóztatása szempontjából a Luxemburg és Németország között a Mosel folyón átívelő határhíd teljes egészében Luxemburg területén lévőnek tekinthető.

47. Azzal ellentétben, amit a Navitours észrevételeiben sugall, ez a határozat nem azon alapult, hogy a héaszabályok nem alkalmazhatók a hídfelújítással összefüggésben végzett ügyletekre, hanem csupán azon, hogy egyszerősíteni kell alkalmazásukat azáltal, hogy egyetlen tagállam területét jelölik ki az ügyletek teljesítési helyeként.(35) Ez a határozat nemcsak olyan ügyletekre vonatkozott, amelyek teljesítési helye a kondomínium területe volt, hanem olyan ügyletekre is, amelyek teljesítési helye a 2006/112 irányelv rendelkezései szerint kizárólag az egyik tagállam területe lenne. Mindenesetre már a határozat címe is egyértelművé teszi, hogy az

irányelv rendelkezéseit?l való *eltérések*, nem pedig az azok alkalmazásához szükséges intézkedések elfogadását teszi lehetővé.

48. Ezen túlmenően e határozat elfogadásának egyik feltétele az volt, hogy annak ne legyen kedvezőtlen hatása az Unió héából származó saját forrásaira.(36) A kondomínium területén teljesített ügyletek 1978 óta tartó adómentességének ugyanakkor kétségtelenül ilyen kedvezőtlen hatása van.

49. Hozzá kell tenni, hogy – amint azt a jelen ügy és az alapeljárás alakulása tökéletesen mutatja – a szóban forgó ügyletek adóztatásának elmaradása további szabálytalanságokat eredményez a héának a beszerzési ügyletekre történő alkalmazása során. Ezen ügyletek, mint például a személyhajó kondomínium területén végzett tevékenység érdekében való, az alapügyben a jogvita alapjául szolgáló beszerzése után (a Navitours eredeti álláspontja szerint(37)) nem kell adózni, (az adóhatóság eredeti álláspontja szerint(38)) adólevonási jog nélkül kell adózni, vagy (az első és másodfokú bíróságok alapügyben hozott határozatai szerint(39)) adólevonási jog keletkezik annak ellenére, hogy az értékesítési ügyletek után ténylegesen nem kell adózni. E helyzetek egyike sem felel meg a 77/388 irányelv rendelkezéseinek.(40)

50. A fentiekre tekintettel megállapítható, hogy mind a Luxemburgi Nagyhercegség, mind a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel a kondomínium területén végzett ügyletekre nem vetett ki héát – nem teljesítette a 77/388 irányelv (jelenleg 2006/112 irányelv) rendelkezéseiből eredő kötelezettségeit.(41) Ezek az ügyletek ugyanis e szabályok szerint adókötelesek, és az 1984. évi határszerződés 5. cikkében említett megállapodás hiánya nem mentesíti e tagállamokat a szabályok alkalmazása alól.

51. Ezek után azt kell eldönteni, hogy a 77/388 irányelv rendelkezéseivel ellentétes-e a kondomínium területén az egyik érintett tagállam által nyújtott szolgáltatások egyoldalú megadóztatása.

A kondomínium területén teljesített ügyletek egyik érintett tagállam általi megadóztatása

52. Amint az a 77/388 irányelv hetedik preambulumbekzdéséből kitűnik, a héaköteles ügyletek teljesítési helyének meghatározására vonatkozó szabályok célja különösen a tagállamok közötti olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek az ilyen ügyletek kettős adóztatásához vagy adóztatásának elmaradásához vezethetnek.(42) Az uniós jogalkotó azonban nem látta elre, és nem szabályozta a kondomínium azon kivételes helyzetét, amikor a területén teljesített ügyletek két tagállam adóztatási joghatósága alá tartoznak.

53. Az 1984. évi határszerződés 5. cikke értelmében ezt a helyzetet a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között e rendelkezés alapján kötött megállapodással kell rendezni. A szóban forgó tagállamok azonban nem kötöttek ilyen megállapodást. E megállapodás hiánya és ebből következően a kondomínium területén végzett ügyletek adóztatásának elmaradása nemcsak a héajogszabályok megsértését eredményezi, hanem az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt lojális együttműködés elve megsértésének is tekinthető.(43) Ezért meg kell vizsgálni, hogyan határozható meg az érintett tagállamok említett ügyletek megadóztatásával kapcsolatos adóztatási joghatósága, ha nincs közöttük megállapodás.

A Bizottság javaslata

54. A Bizottság észrevételeiben azt javasolja, hogy ilyen kivételes helyzetben a szállítási szolgáltatás teljesítési helyének az indulási helyet kell tekinteni, azaz az alapügy tényállása szerint azt a folyami kikötőt, ahonnan a személyhajó, amellyel a szállítási szolgáltatást nyújtják, elindul. Ennek a javaslatnak kétségtelenül megvan az az előnye, hogy egyértelműen megoldja az

adóztatási joghatóság kérdését, mivel a Mosel folyó vizével ellentétben annak partjai az érintett tagállamok kizárólagos területén – az alapügy körülményei között Luxemburg területén – található. Ez a javaslat összhangban van a fogyasztás helye szerinti adóztatás általános elvével is; ugyanis feltételezhet?, hogy a személyszállítási szolgáltatás igénybe vételének helye az a hely, ahonnan az utasok elindulnak.

55. Nem támogatom azonban, hogy a Bíróság ezt a javaslatot fogadja el, mégpedig három okból sem.

56. Először is, e javaslatot a 77/388 irányelv rendelkezései nem támasztják alá. A szolgáltatásnyújtások tekintetében az irányelv csak a szolgáltatást nyújtó székhelye szerinti adóztatás általános szabályát (a 9. cikk (1) bekezdése), valamint néhány kivételt állapít meg, amelyek közül az egyik a szállítási szolgáltatásokra vonatkozik, és előírja, hogy a szolgáltatásnyújtás helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a szállítás teljesül (a 9. cikk (2) bekezdésének b) pontja). Másrészt nem található benne olyan rendelkezés, amely lehetővé tenné – akár analógia útján is – a szállítási szolgáltatás helye és a szállítás indulási helye közötti kapcsolat megállapítását.

57. A teljesség kedvéért hozzáteszem, hogy a jelenleg hatályos jogszabályok szerint a szállítási szolgáltatások teljesítési helye valóban a szállítás indulási helye, azonban csak a nem adóalanyok részére nyújtott Közösségen belüli árufuvarozás esetében.(44) A személyszállítási szolgáltatások tekintetében ugyanaz a szabály alkalmazandó, mint ami 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontjában szerepel, amely szerint az ilyen szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének azon útvonalat kell tekinteni, ahol – figyelembe véve a megtett szállítási útszakaszt – a szállítás teljesül.(45) Ezért még e rendelkezés dinamikus értelmezése sem teszi lehetővé a személyszállítási szolgáltatás helye és e szállítás indulási helye közötti kapcsolat megállapítását.

58. Továbbá, ha a Bizottság javaslatát elfogadnák, kétség merülne fel azzal kapcsolatban, hogy az általa javasolt szabály csak a kondomínium területére vagy a különböző tagállamok közötti személyszállítás egyéb helyzetére is vonatkozik-e. Nem látom ugyanis okát annak, hogy a kondomínium területére miért kellene más szabályokat alkalmazni, mint más hasonló helyzetekben. A héaszabályok kondomínium területén történő alkalmazásának nehézsége technikai jellegű, és azt a hatályos szabályok alapján, nem pedig értelmezés útján külön jogi szabályok megalkotásával kell megoldani. A Bizottság javaslatának alkalmazása a különböző tagállamok közötti valamennyi személyszállítási szolgáltatásra a 77/388 irányelv rendelkezéseinek tényleges módosítását jelentené.

59. Másodszor, a Bizottság javaslata a jelen ügyben fennálló ténybeli helyzetben nem megalapozott. Az 1984. évi határszerződés 1. cikkének (3) bekezdése szerint a közös szuverenitás alá tartozó terület határát a vízfelszín és a szárazföld felszínének találkozási vonala határozza meg. Más szóval: a Mosel vízfelülete teljes egészében a kondomínium területét képezi. A 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerint a szolgáltatásnyújtás helyének azon útvonalat kell tekinteni, ahol – *figyelembe véve a megtett szállítási útszakaszt* – a szállítás teljesül, tehát a szállítóeszköz – jelen esetben a hajó – elindulásának időpontjától.

60. Ez azt jelenti, hogy bár az utasok olyan kikötőben szállnak fel a hajóra, amely az egyik érintett tagállam kizárólagos területén található,(46) a szállítási szolgáltatás nyújtása teljes egészében a víz felszínén, tehát a kondomínium területén történik. Ezért nem állapítható meg, ahogyan a Bizottság szeretné, hogy e szolgáltatásnyújtás az egyik tagállam kizárólagos területén kezdődik, majd ezt követően a kondomínium területén csupán folytatódik. Ezért a jelen ügyben nem vonható analógia a Trans Tirreno Express ítélet alapjául szolgáló üggyel(47), amelyben a Bíróság engedélyezte egy tagállam felségvizein kezdődő és ott végződő tengeri szállítási szolgáltatás megadóztatását abban a részben is, amelyben a szállítás nemzetközi vizeken történt.

A Mosel folyón, annak a Luxemburg és Németország közötti határszakaszán a szállítás teljes egészében e két tagállam közös szuverenitása alá tartozó területen zajlik.

61. Végezetül harmadszor, természetesen nagyon kritikusan lehet viszonyulni ahhoz a körülményhez, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság a mai napig nem kötötte meg az 1984. évi határszerződés 5. cikkében elírt megállapodást, és ezért nem adóztatták meg a kondomínium területén nyújtott szállítási szolgáltatásokat. Ez azonban nem változtat azon a tényen, hogy a terület e két tagállam közös szuverenitása alá tartozik, és ezért fűszabály szerint mindkét tagállam rendelkezik adóztatási joghatósággal, és az uniós joggal összhangban jogosult meghatározni e joghatóság gyakorlásának módját.

62. A Bizottság javaslatának elfogadása ugyanakkor megfosztaná a Németországi Szövetségi Köztársaságot a kondomínium területe feletti adóztatási joghatóságától annyiban, amennyiben a szállítási szolgáltatásokat ezen a területen a Luxemburgi Nagyhercegség kizárólagos területén található kikötőből végeznék (és fordítva). A 77/388 irányelv nem tartalmaz olyan rendelkezéseket, amelyek indokul szolgálának arra, hogy megfosszák e tagállamokat az adóztatási joghatóságuktól.

63. Erre nincs is szükség, mivel véleményem szerint az uniós jog alapján sokkal egyszerűbb megoldást lehet találni a jelen ügyben szóban forgó helyzetre.

Megoldási javaslatom

64. Az uniós jog megköveteli, hogy a kondomínium területén teljesített ügyleteket a 77/388 irányelv rendelkezéseivel összhangban kell megadóztatni. Ebből a szempontból nem lényeges, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság megegyezik-e és ha igen, hogyan a héaszabályok e területen való alkalmazásának módjáról. Mind az érintett tagállamok egyike általi egyoldalú adóztatás, mind az e tagállamok által elfogadott módon történő adóztatás megfelel ennek a feltételnek. A fentiekre tekintettel a jelzett ügyletek említett tagállamok egyike általi egyoldalú megadóztatása megfelel az uniós jog követelményeinek. Az érintett tagállamok közötti további lehetséges megállapodások a nemzetközi jog szabályain alapuló kétoldalú kapcsolataik tárgyát képezik, beleértve az 1984. évi határszerződést is. Az uniós jogot azonban ez nem érdekli.

65. Ez az egyetemleges felelősség polgári jogban ismert intézményéhez hasonlítható, ahol több adós felel egy meghatározott szolgáltatás teljesítéséért, azonban annak egyikük általi teljesítése kielégíti a hitelező követelését, akinek nem kell beavatkoznia az adósok közötti további elszámolásokba.

66. Az uniós jog tehát nem akadályozza meg, hogy a kondomínium területén végzett szállítási szolgáltatások Luxemburgban legyenek héakötelesek. Ha viszont az adóztatási joghatóság ilyen megosztása nem felel meg a Németországi Szövetségi Köztársaság számára, akkor az 1984. évi határszerződés 5. cikke alapján a Luxemburgi Nagyhercegséggel megfelelő megállapodásban állapodhat meg.

67. A német kormány aggályaival ellentétben ez a megoldás nem jár e szolgáltatások kettős adóztatásának kockázatával.

68. Amint azt e kormány észrevételeiben maga is megjegyzi, ugyanazon ügyletek kettős adóztatása ellentétes a közös hűadórendszer alapelvével, nevezetesen a hűadór semlegességének elvvel.(48) A 77/388 irányelvben foglalt, az adóköteles ügyletek teljesítési helyére vonatkozó szabályok többek között azt a célt szolgálják, hogy elkerüljék ugyanazon ügyleteknek a különböz tagállamokban való kettős adóztatását.

69. Következésképpen, ha egy meghatározott ügyletet az egyik tagállamban a 77/388 irányelv szabályai szerint adóztattak meg, az azt jelenti, hogy a többi tagállamban nem adóztatható meg újra. Az ilyen újbóli adó az uniós joggal ellentétesen kivetett adónak minősülne, és azt vissza kellene téríteni.(49) Szükség esetén az egyik érintett tagállam adóhatóságának a közigazgatási együttműködés keretében a másik tagállam hatóságaitól kell kérnie a vonatkozó információkat.(50) A kettős adóztatás tilalmának vizsgálata a nemzeti bíróságok feladata, amelyeknek kétség esetén lehetőséjük van – esetenként pedig kötelesek is – arra, hogy az uniós jog rendelkezéseinek helyes értelmezése céljából a Bírósághoz forduljanak.(51)

70. Továbbá az érintett tagállamok, amennyiben közöttük vita alakul ki a hűadór szabályoknak a kondomínium területén történő alkalmazásával kapcsolatban, a vitát az EUMSZ 273. cikkel összhangban kompromisszum útján a Bíróság hatáskörébe utalhatják.

Összefoglalás

71. A fenti megfontolásokból következik, hogy a 77/388 irányelv rendelkezései teljes mértékben alkalmazandók a kondomínium területén teljesített ügyletekre, függetlenül attól, hogy az 1984. évi határszerződés 5. cikkében elírt megállapodást megkötötték-e. E rendelkezések kondomínium területén való alkalmazására vonatkozó részletes szabályok az említett megállapodás útján határozhatók meg. E megállapodás hiányában azonban az uniós joggal nem ellentétes, hogy az említett ügyleteket az egyik érintett tagállam egyoldalúan adóztassa meg. Az ilyen adóztatás azt jelenti, hogy a másik érintett tagállamnak tilos ugyanezeket az ügyleteket megadóztatnia.

Végkövetkeztetések

72. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Cour de cassation (semmitől, Luxemburg) által elírt döntéshozatalra elírt terjesztett kérdést a következésképpen válaszolja meg:

Az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját ezen irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az alkalmazandó a nemzetközi megállapodások alapján a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság közös szuverenitása alá tartozó területen nyújtott személyszállítási szolgáltatásokra, függetlenül attól, hogy az említett tagállamok kötötték-e megállapodást e rendelkezés e területén történő alkalmazására vonatkozó részletes szabályokról.

A 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy e két tagállam megállapodással, vagy az egyik tagállam egyoldalúan megadóztassa az említett szolgáltatásokat. Ez utóbbi esetben e tagállamok közül a második elveszíti a szóban forgó ügyletekre vonatkozó adóztatási joghatóságát.

2 1815. június 9.

3 A Luxemburgi Nagyhercegség a loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984 (a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság közötti közös határ határvonaláról és levélváltásról szóló 1984. december 19-én Luxembourgban aláírt szerződés megerősítéséről szóló, 1988. május 27-i törvény, *Mémorial*, A?26. sz., 1988. június 7., 538. o.) alapján erősítette meg.

4 Dutheillet de Lamothe f?tanácsnok Muller és Hein ügyre vonatkozó indítványa (10/71, EU:C:1971:76, 735–736. o.). Ez az ügy az EGK?Szerződés 90. cikkének (jelenleg EUMSZ 106. cikk) az 1816-os szerződés hatálya alá tartozó területen való alkalmazására vonatkozott (lásd a jelen indítvány 1. pontját).

5 Lásd a jelen indítvány 1. pontját.

6 HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.

7 HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

8 A Közösségen belüli termékbeszerzéseket a 77/388/EGK irányelv XVIa. címe szabályozza. A Navitours a nemzeti bíróságok el?tti eljárás keretében vitatta a szóban forgó ügyletnek ezt a min?sítését, mivel álláspontja szerint a Mosel folyó különleges jogállása miatt az ezen ügylet tárgyát képez? hajó soha nem lépett be Luxemburg adóterületére. Ez az álláspont nem volt észszer?tlen, tekintettel arra, ahogyan az adóhatóság a kondomínium területét min?sítette. Ezt azonban a nemzeti bíróságok elutasították, és jelenleg az alapügyben nem vitatott, hogy a hajó Navitours általi megszerzése Közösségen belüli termékbeszerzésnek min?sül.

9 2015. október 1-jei ítélet (C?340/14 és C?341/14, EU:C:2015:641, 43–59. pont és a rendelkez? rész 1. pontja).

10 A javaslatommal összhangban. A Trijber és Harmsen egyesített ügyekre vonatkozó indítványom (C?340/14 és C?341/14, EU:C:2015:505, 26–43. pont).

11 A bels? piaci szolgáltatásokról szóló, 2006. december 12-i európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2006. L 376., 36. o.; helyesbítés: HL 2014. L 287., 33. o.).

12 Amint a Navitours e kérdésre adott válaszában kifejti, ha úgy kellene tekinteni, hogy az általa nyújtott szolgáltatások nem a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti szállítási szolgáltatásnak min?sülnek, akkor azokat az irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának els? franciabekezdése szerinti szórakoztatási szolgáltatásoknak kellene tekinteni. Az ilyen szolgáltatások viszont azon a helyen adóznak, „ahol a tevékenységet fizikailag végzik”, ami e társaság szerint ismét a kondomínium területét jelentené. Nem vagyok azonban meggy?z?dve arról, hogy a Bíróság a kérdést el?terjeszt? bíróságtól származó további információk nélkül képes lenne a szóban forgó szolgáltatások e min?sítését saját maga elvégezni, és így a jelen ügyben „megmenteni” az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet.

13 A német kormány árnyaltabb választ adott, amely szerint a szóban forgó szolgáltatások szállítási szolgáltatásként való min?sítése a kérdést el?terjeszt? bíróság hatáskörébe tartozik.

14 Lásd: 2015. október 17-jei *Trijber és Harmsen* ítélet (C-340/14 és C-341/14, EU:C:2015:641, 56. pont).

15 A helyzet természetesen más, ha a hajó a rakparton van kikötve, és nem hajózási célra használják, például nemzetközi megállapodás aláírására (mint a schengeni megállapodás esetében). Ilyen esetben véleményem szerint nincs szó szállítási szolgáltatásról (lásd a jelen indítvány 24. és 25. pontját).

16 Lásd ebben az értelemben: 1997. november 6-ji *Reisebüro Binder* ítélet (C-116/96, EU:C:1997:520, 12–14. pont).

17 Ezt az elvet a Bíróság a 1997. november 6-ji *Reisebüro Binder* ítélet (C-116/96, EU:C:1997:520, 15. és 16. pont) kifejezetten megerősítette.

18 Ez utóbbi fenntartás kizárja a szállítási szolgáltatás fogalmából az olyan szolgáltatásokat, mint például a tárgyak daruval történő mozgatása.

19 A biztosítás fogalmával kapcsolatban lásd hasonlóképpen: 2020. október 8-ji *United Biscuits (Pensions Trustees)* és *United Biscuits Pension Investments* ítélet (C-235/19, EU:C:2020:801, 36. pont).

20 2015. október 15-ji *Grupo Itevelesa és társai* ítélet (C-168/14, EU:C:2015:685, a rendelkezés rész 1. pontja).

21 A szolgáltatásnyújtás szabadsága elvének a tagállamokon belüli tengeri fuvarozásra (tengeri kabotázs) történő alkalmazásáról szóló, 1992. december 7-ji 3577/1992/EGK tanácsi rendelet (HL 1992. L 364., 7. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 2. kötet, 10. o.; helyesbítés: HL 2006. L 227., 62. o.).

22 2014. március 27-ji *Alpina River Cruises és Nicko Tours* ítélet (C-17/13, EU:C:2014:191).

23 Konkrétabban pedig a nem honos fuvarozók által valamely tagállam belvízi útjain történő áru fuvarozás vagy személyszállítás feltételeinek megállapításáról szóló, 1991. december 16-ji 3921/91/EGK tanácsi rendelet (HL 1991. L 373., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 7. fejezet, 1. kötet, 345. o.).

24 Lásd ebben az értelemben: *Pikamäe* főtanácsnok *United Biscuits (Pensions Trustees)* és *United Biscuits Pension Investments* ügyre vonatkozó indítványa (C-235/19, EU:C:2020:380, 73. pont).

25 Korábbi EKSZ 227. cikk.

26 Emlékeztetek arra, hogy a kondomínium már az 1984. évi határszerződés megkötése előtt is létezett (lásd a jelen indítvány 2. pontját).

27 Amint az köztudott, ilyen megállapodást mindeközéig nem kötöttek.

28 Lásd ebben az értelemben legutóbb: 2021. október 21-ji *Dubrovín & Tröger – Aquatics* ítélet (C-373/19, EU:C:2021:873, 22. pont).

29 Jelenleg EUSZ 52. cikk és EUMSZ 355. cikk. Lásd még az EUMSZ 77. cikk (4) bekezdését.

30 Jelenleg a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ji 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323.,

31. o.) 5. cikkének 2. pontja.

31 E kormány különösen a 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítéletre (C-111/05, EU:C:2007:195, 57. és azt követő pontok) és a 2018. február 27-i Western Sahara Campaign UK ítéletre (C-266/16, EU:C:2018:118, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) hivatkozik.

32 Lásd különösen: 2003. május 20-i Ravil ítélet (C-469/00, EU:C:2003:295, 37. pont). A 2018. március 6-i Achmea ítélet (C-284/16, EU:C:2018:158) szintén ezen a feltevésen alapult.

33 A 77/388 irányelv 1. cikke értelmében a tagállamoknak legkésőbb 1978. január 1-jéig kellett bevezetniük a közös héa-rendszert. Bár az 1984. évi határszerződés ennél későbbi, semmi sem utal arra, hogy a kondomínium területén az adóügyi helyzet e szerződés megkötése előtt más lett volna, mint ma.

34 A Németországi Szövetségi Köztársaságnak és a Luxemburgi Nagyhercegségnek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 5. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazására történő felhatalmazásáról szóló, 2010. szeptember 27-i tanácsi végrehajtási határozat (HL 2010. L 256., 24. o.).

35 A 2010/579 határozat (4) és (5) preambulumbekkezdése.

36 A 2010/579 határozat (6) preambulumbekkezdése.

37 Lásd a jelen indítvány 10. pontjához tartozó 8. lábjegyzetet.

38 Lásd a jelen indítvány 10. pontját.

39 Lásd a jelen indítvány 11. pontját.

40 A beszerzési ügyletek nem képezik jelen ügy tárgyát, ezért ezt a témát nem fejtem ki. Csak röviden térek ki arra, hogy az első és a harmadik helyzetben sérül a 77/388 irányelv hatálya alá tartozó és mentesség alá nem tartozó valamennyi ügylet adóztatásának elve, a második helyzetben pedig az adósemlegesség elve.

41 Lásd: 1996. május 23-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-331/94, EU:C:1996:211).

42 Lásd: 1997. november 6-i Reisebüro Binder ítélet (C-116/96, EU:C:1997:520, 12. pont); és legutóbb: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. pont).

43 Lásd: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. pont).

44 A 2006/112 irányelv 50. cikke.

45 A 2006/112 irányelv 48. cikke.

46 Ez ugyan nem magától értetődő, mivel az 1984. évi határszerződés 1. cikkének (2) bekezdése szerint a közös terület magában foglalja a vízen és a víz felett található létesítményeket is.

47 1986. január 23-i Trans Tirreno Express ítélet (283/84, EU:C:1986:31).

48 Lásd különösen: 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).

49 Lásd különösen: 2017. november 23-ai CHEZ Elektro Bulgaria és FrontEx International ítélet (C-427/16 és C-428/16, EU:C:2017:890, 67. pont); 2020. június 18-ai KrakVet Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485, 52. pont).

50 2015. december 17-ai WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, a rendelkezés rész 3. pontja).

51 2020. június 18-ai KrakVet Marek Batko ítélet (C-276/18, EU:C:2020:485, 51. pont).