A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2005. szeptember 15. *

A C-58/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004. február 11-én érkezett, 2003. október 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

Antje Köhler

és

a **Finanzamt Düsseldorf-Nord**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, N. Colneric, K. Schiemann (előadó), Juhász E. és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. február 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

— Antje Köhler képviseletében G. Sinfield solicitor, H.-W. Schneiders Steuerberater és C. Küppers Rechtsanwalt,

— a német kormány képviseletében C.-D. Quassowski, M. Lumma és W.-D. Plessing, meghatalmazotti minőségben,

— a görög kormány képviseletében, V. Kyriazopoulos, S. Chala és I. Bakopoulos, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. április 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-i 92/111/EGK irányelv (HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) által 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 (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti „harmadik területen [történő] megállás" fogalmának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az Antje Köhler és a Finanzamt (adóhatóság) között az érdekelt által a tengeri hajón található butikjában teljesített értékesítések adóztathatósága tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A Közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 8. cikke ekként rendelkezik:

„(1) A termékértékesítés helyének minősül:

[...]

b) abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés időpontjában található.

c) olyan termékek esetében, amelyeket a Közösség területén belül lebonyolított személyszállítás részeként [helyesen: a személyszállítás Közösségen belül végzett része során] hajók és repülőgépek 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 [történő] megállás nélkül zajlik a személyszállítás indulási és érkezési helye között,

— »a személyszállítás indulási helye«: azon, a Közösség területén belüli első előrelátható hely, ahol az utasok, adott esetben a Közösség területén kívüli útvonalszakaszt követően, felszállhatnak,

— »a személyszállítás érkezési helye«: azon, a Közösség területén belüli utolsó előrelátható hely, ahol a Közösségen belül felszállt utasok, adott esetben a Közösség területén kívüli útvonalszakasz előtt, leszállhatnak.

[...]"

A nemzeti szabályozás

4 A forgalmi adóról szóló 1993. évi törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdése 1. pontjának első mondata értelmében a forgalmi adó hatálya alá tartoznak a vállalkozó által vállalkozása keretében ellenszolgáltatás fejében, belföldön teljesített értékesítések és szolgáltatások.

5 Az UStG 3. §-ának (6) bekezdése szerint:

„Valamely termék értékesítését azon a helyen kell teljesítettnek tekinteni, ahol az a rendelkezési jog átszállásának időpontjában található."

6 Az UStG 3e. §-ának (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Ha nem helybeni fogyasztásra szánt terméket hajó vagy légi jármű fedélzetén, illetve vonaton a Közösség területén belüli személyszállítás során értékesítenek, az érintett szállítóeszköz Közösségen belüli indulási helyét kell a teljesítés helyének tekinteni."

7 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 szállítóeszközre felszállhatnak. Az első mondat szerinti érkezési hely a Közösség területén belüli utolsó olyan hely, ahol az utasok a szállítóeszközről leszállhatnak. Az oda- és visszautat külön szállításnak kell tekinteni."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 Az 1994-es adóév folyamán Antje Köhler olyan tengeri hajón üzemeltetett butikot, amely Kielből, Bremerhavenből vagy Travemündéből (németországi városok) indulva a Közösség területén kívül található kikötők érintésével (Norvégia, Észtország, Oroszország és Marokkó) Kielben, Bremerhavenben vagy Genovában (Olaszország) befejeződő körutazásokat tett. Ezen utazásokat kizárólag a teljes útvonalra lehetett igénybe venni, anélkül hogy az út folyamán lehetséges lett volna a felszállás vagy a leszállás. Mindazonáltal úgy tervezték, hogy néhány órás vagy egy napig tartó megállások alkalmával turisztikai célokból rövid időre el lehet hagyni a hajót.

9 A Finanzamt határozatában adóköteles ügyletnek tekintette az Antje Köhler butikjában teljesített termékértékesítéseket azon az alapon, hogy a hajó indulási és érkezési helye is a Közösség területére esett. Antje Köhler keresetet nyújtott be e határozattal szemben a Finanzgerichthez, amelyben azt állította, hogy a Közösség területén kívül történt megállások miatt a vitatott értékesítések nem adóztathatók Németországban.

10 A Finanzgericht elutasította a keresetet. Álláspontja szerint az a tény, hogy a személyszállítást az indulási és érkezési hely között a Közösség területén kívüli megállásokkal megszakították, nem jelenti azt, hogy az ügyleteket külföldön teljesítették. Ezen felül pedig kizárólag az új utasok felszállása vagy végleges leszállása céljából végzett megállásokat lehet az UStG 3. §-a értelmében „megállásnak" tekintetni.

11 Antje Köhler fellebbezést nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amelyben vitatja ezen értelmezést.

12 Tekintettel arra, hogy a „harmadik területen [történő] megállás" fogalma döntő jelentőségű a jogvita kimenetele szempontjából, a Bundesfinanzhof akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [hatodik irányelv] 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti »harmadik területen [történő] 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?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

13 A német kormány szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre nemmel kell válaszolni. Álláspontja szerint a „megállás" fogalmát nem lehet szűken, szó szerint úgy értelmezni, hogy az olyan utasra is vonatkozik, aki útjának folytatása előtt valahol rövid pihenőt tart.

14 A „megállás" annak lehetőségét jelenti, hogy az utas az utazás megkezdése, illetve befejezése céljából a szállítóeszközre felszálljon, illetve arról leszálljon. Az olyan kikötés „megállás[kénti]" minősítése, amelynek során az utasok csak rövid időre hagyhatják el a szállítóeszközt, ellentétes lenne a szóban forgó rendelkezés értelmével és céljával. Ha a felperes által javasolt meghatározást fogadnánk el „megállás[nak]", könnyen meg lehetne kerülni a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontjában rögzített, a teljesítési hely meghatározására vonatkozó szabályokat, és ennélfogva e rendelkezés adózási célját (a Közösségen belüli szállítások alatt a fedélzeten zajló értékesítések közösségi adóztatását). Ehhez elég lenne a szállítóeszközt és az útvonalat oly módon megválasztani, amely lehetővé teszi, hogy harmadik államok területén megállva az utasok rövid időre elhagyhassák a szállítóeszközt, anélkül azonban, hogy lehetőség lenne az utazás végleges befejezésére.

15 A felperes, az Európai Unió Bizottsága, valamint a görög kormány úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre igennel kell válaszolni.

16 A felperes előadja, hogy a „megállás" nem feltétlenül jelenti a szállítóeszközre történő felszállást, illetve az arról való leszállást. Ha ez lenne a közösségi jogalkotó szándéka, akkor kifejezetten a „felszáll", illetve a „leszáll" kifejezéseket használta volna, ahogy azt az „indulási hely" és az „érkezési hely" meghatározása esetében tette. A „megállás" fogalmát szünetnek, az út megszakításának vagy rövid pihenőnek kell értelmezni.

17 A Bizottság szerint a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontjában írt szabály nem alkalmazható, ha az ütközik harmadik országok jogával. Úgy véli, hogy a Közösségen kívül történő rövid megállások folytán megszűnik a szállítás Közösségen belüli jellege. Valahányszor az utasok az általános szabályok szerint adóköteles termékeket vásárolhatnak, a személyszállítás indulási helye szerinti tagállam adóztatási jogát fel kell függeszteni annak érdekében, hogy az ne ütközzön a harmadik ország saját területére kiterjedő adóztatási jogával.

18 A görög kormány szerint azzal, hogy a hajó átmenetileg megáll valamely harmadik országban vagy adózási szempontból a Közösséghez nem tartozó területen, az harmadik országba lép be, illetve onnan tér vissza. Következésképpen az ilyen hajók üzleteiben értékesített termékekre ki kell terjednie a harmadik országokba utazókat megillető adómentességnek. Ez azt feltételezi, hogy az utasok a megállás alatt kiszállhatnak a harmadik ország területén, és ott adómentesen termékeket vásárolhatnak azon az alapon, hogy azokat kiviszik az országból, függetlenül attól, hogy ezen államban mennyi időt töltenek, és anélkül, hogy kötelesek lennének befejezni az utazást.

A Bíróság válasza

19 A „megállás" fogalomának a hatodik irányelvben rögzített pontos meghatározása hiányában e kifejezést az irányelv 8. cikke (1) bekezdése c) pontjának rendszertani elhelyezkedésére és annak céljára tekintettel kell értelmezni.

20 E cikk a hatodik irányelv azon rendelkezései közé tartozik, amelyek meghatározzák az adóköteles tevékenységek teljesítési helyét, továbbá a termékértékesítéseket illetően (1) bekezdésének b) pontjában rögzíti azt az általános szabályt, miszerint abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák, az értékesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék az értékesítés időpontjában található.

21 Ugyanezen cikk (1) bekezdésének c) pontja e területi elvtől való eltérést fogalmaz meg. E szerint a termékértékesítés helyének a személyszállítás indulási helyét kell tekinteni olyan termékek esetében, amelyeket a személyszállítás Közösségen belül végzett része alatt hajók és repülőgépek fedélzetén, illetve vonaton értékesítettek.

22 A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése c) pontjának ily módon az a célja, hogy egységesen meghatározza a Közösség területén kezdődő és ott véget érő utazás során hajók vagy repülőgépek fedélzetén, illetve vonaton teljesített termékértékesítések teljesítési helyét, és a Közösség területén belül lebonyolított személyszállításra vonatkozóan az adóztatást a szállítóeszköz indulási helyéhez kapcsolja. Ez egyszerűsített adózási rendszert eredményez, amely megakadályozza, hogy a Közösségen belül történő utazás folyamán az utazással érintett valamennyi tagállam nemzeti HÉA-rendszerét egymást követően alkalmazni kelljen, és így meggátolja tagállamok adóztatási jogának összeütközését.

23 Másfelől emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja kifejezetten előírja, hogy „a személyszállítás Közösségen belül végzett rész"-ének a szállítás azon részét kell tekinteni, amely harmadik területen történő megállás nélkül zajlik a személyszállítás indulási és érkezési helye között.

24 Azáltal, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja a harmadik területen történő megállás esetén ily módon kizárja, hogy „a személyszállítás Közösségen belül végzett rész"-éről legyen szó, e rendelkezés célja az is, hogy így elkerülje a harmadik országok adórendszereivel való összeütközés veszélyét, amely akkor állna fenn, ha a Közösségen belüli utazásnak a harmadik területen történő megállás miatti megszakítása alatt termékértékesítésre kerülne sor.

25 E tekintetben emlékezetni kell arra, hogy a hajó fedélzetén teljesített szolgáltatásnyújtások adóztatását illetően a Bíróság már kimondta, hogy a hatodik irányelvvel nem ellentétes az, ha a tagállamok kiterjesztik adójogszabályaik hatályát területi határaikon túlra, amíg nem csorbítják más tagállamok joghatóságát (a 283/84. sz., Trans Tirreno Express ügyben 1986. január 23-án hozott ítélet [EBHT 1986., 231. o.] és a C-30/89. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1990. március 13-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-691. o.] 18. pontja). Márpedig ezen okfejtés irányadó a termékértékesítések adóztatására is.

26 A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése c) pontjának rendszertani elhelyezkedésére és céljára figyelemmel tehát meg kell állapítani, hogy a harmadik területen történő megállás során hajón teljesített valamennyi termékértékesítést a hatodik irányelv hatályán kívül esőnek kell tekinteni, és ilyen esetben a termékértékesítés adójogi elbírálása a megállás helye szerinti állam joghatósága alá tartozik.

27 Tekintettettel a fenti megfontolások összességére, azt a választ kell adni a feltett kérdésre, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti „harmadik területen [történő] megállás"-nak minősül valamely hajó olyan megállása harmadik ország kikötőjében, amelynek során az utasok akár csak rövid időre is elhagyhatják azt.

A költségekről

28 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

A 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-i 92/111/EGK irányelv által 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 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti „harmadik területen [történő] megállás"-nak minősül valamely hajó olyan megállása harmadik ország kikötőjében, amelynek során az utasok akár csak rövid időre is elhagyhatják azt.

Aláírások