

C?111/05. sz. ügy

Aktiebolaget NN

kontra

Skatteverket

(a Regeringsrätten [Svédország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Termékértékesítés – A 8. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Két tagállamot összeköt?, részben a Közösség területén kívül található üvegszálak kábel – Az egyes tagállamoknak a területükön felszerelt kábel hosszára korlátozott adóztatási joghatósága – A kizárólagos gazdasági övezetben, a kontinentális talapzaton és a nyílt tengeren található rész adóztatásának kizártsága”

P. Léger f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2006. szeptember 14. .

A Bíróság ítélete (harmadik tanács), 2007. március 29.

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Termékértékesítések*

(77/388 tanácsi irányelv, 5. cikk, (1) bekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Termékértékesítések*

(77/388 tanácsi irányelv, 8. cikk, (1) bekezdés, a) pont)

3. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Hatodik irányelv – Területi hatály*

(77/388 tanácsi irányelv, 2. cikk, 1. pont, 3. cikk és 8. cikk, (1) bekezdés, a) pont)

1. A 2002/93 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek kell tekinteni a két tagállamot összeköt? üvegszálak kábel értékesítéséb?l és részben a Közösség területén kívül történ? elhelyezéséb?l álló ügyletet abban az esetben, amikor kiderül, hogy az értékesít? által végzett m?ködési tesztet követ?en a kábelt átruházzák a vev?re, aki azzal tulajdonosként rendelkezhet, magának a kábelnek a költsége nyilvánvalóan az ügylet teljes költségének a túlnyomó részét teszi ki, és az értékesít? szolgáltatásai a kábel elhelyezésére korlátozódnak, anélkül hogy sor kerülne a kábel jellegének megváltoztatására vagy az ügyfél egyedi igényeihez történ? igazítására.

Az a tény, hogy a fenti kábel értékesítése együtt jár annak felszerelésével, f?szabály szerint nem zárja ki, hogy az a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozzon. Ugyanis el?ször is ezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontjából következik, hogy a materiális javak körébe tartozó dolog – akár az értékesít? vagy az ? megbízásából eljáró személy által végzett

próbaüzemmel, akár nélküle – anélkül képezheti felszerelés vagy összeszerelés tárgyát, hogy a művelet szükségszerűen elvesztené a „termékértékesítés” minőségét. Másodszor e rendelkezés nem tesz különbséget a felszerelés egyes módjai között, aminek folytán valamely ingó dolognak a föld alatt történő elhelyezése nem szükségszerűen tartozik az említett irányelv 5. cikkének (5) bekezdése szerinti „építési munkák” fogalmába.

(vö. 34–35., 40. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját akként kell értelmezni, hogy a két tagállamot összekötő üvegszálak kábel értékesítésének és részben a Közösség területén kívül történő elhelyezésének adóztatása az egyes tagállamok hatáskörébe tartozik mind magának a kábelnek és a többi anyagnak, mind a kábel elhelyezéséhez kapcsolódó szolgáltatások költségeinek tekintetében a kábelnek a tagállamok területén található hossza arányában.

Ahhoz, hogy valamely kollíziós szabály működőképes legyen, annak kétségtelenül lehetővé kell tennie az adóztatási joghatóság felosztását annak érdekében, hogy kizárólag az érintett tagállamok egyikében váljon hozzáadottértékadókötelessé az adott ügylet. Ennek megfelelően amikor a dolgot felszerelik, a szabály szerint kizárólag egyetlen tagállam területén kell teljesítettnek tekinteni az értékesítést, és amikor a dolog felszerelése annak a föld alatt történő elhelyezéséből áll, az a hely határozza meg az értékesítés adóztatására hatáskörrel rendelkező államot, ahol a dolog elhelyezése megvalósul. Ez egyébként nem jelenti azt, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondata nem alkalmazható abban az esetben, amikor a dolog az egyik tagállam területén történő felszerelése a másik tagállam területén folytatódik. Ugyanis amikor az első, majd a második tagállam területén felszerelnek egy ilyen dolgot, az értékesítés helye egymást követően mindkét tagállam területén található. Ebből következően az ilyen esetben mindegyik tagállamnak el kell ismerni az ügylet adóztatására vonatkozó joghatóságát a kábel azon része tekintetében, amelyet a területén szerelnek fel.

(vö. 45–47., 50. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját ezen irányelv 2. cikkének 1. pontjával és 3. cikkével összefüggésben akként kell értelmezni, hogy a két tagállamot összekötő üvegszálak kábel értékesítése és elhelyezése nem hozzáadottértékadóköteles az ügylet azon része tekintetében, amely a kizárólagos gazdasági övezetben, a kontinentális talapzaton vagy a nyílt tengeren valósul meg.

A hatodik irányelv rendszere kötelezően és feltétel nélkül alkalmazandó a tagállamok EK 299. cikk szerinti teljes nemzeti területére, amely az Egyesült Nemzetek Szervezete 1982. december 10-én Montego Bay-ben aláírt tengerjogi egyezményének 2. cikke szerint kiterjed a parti tengerre, a partitengerfenékre és annak altalajára.

Ezzel szemben a parti állam csak funkcionális szuverenitással rendelkezik a kizárólagos gazdasági övezet, valamint a kontinentális talapzat felett, amely így a tengerjogi egyezmény 56. és 77. cikkében említett kutatásra és kiaknázására korlátozódik. Mivel a tengeralatti kábel értékesítése és elhelyezése nem szerepel a fenti cikkekben felsorolt tevékenységek között, az ügyletnek e két övezetben teljesített része nem tartozik a parti állam szuverenitása alá. E megállapítást megerősíti ezen egyezmény 58. cikkének (1) bekezdése és 79. cikkének (1) bekezdése, amely rendelkezések biztosítják bármely állam arra vonatkozó jogát, hogy ezen övezetekben bizonyos feltételek mellett tenger alatti kábeleket helyezzen el. Ebből következően az ügylet e részét nem lehet a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti belföldön teljesített tevékenységnek tekinteni. Ez még inkább igaz az ügylet azon részére, amely a nyílt tengeren

valószínűleg, amely övezetet az említett egyezmény 89. cikke kivonja az államok szuverenitása alól.

(vö. 55–57., 59–61. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. március 29. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Termékértékesítés – A 8. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Két tagállamot összekötő, részben a Közösség területén kívül található üvegszálas kábel – Az egyes tagállamoknak a területükön felszerelt kábel hosszára korlátozott adóztatási joghatósága – A kizárólagos gazdasági övezetben, a kontinentális talapzaton és a nyílt tengeren található rész adóztatásának kizártsága”

A C-111/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Regeringsrätten (Svédország) a Bírósághoz 2005. március 4-én érkezett, 2005. február 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Aktiebolaget NN**

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lohmus (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

előtanácsnok: P. Léger,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Aktiebolaget NN képviselőjében U. Grefberg Nyberg processansvarig,
- a Skatteverket képviselőjében B. Persson, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében L. Ström van Lier és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2006. szeptember 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2002. december 3-i 2002/93/EK tanácsi irányelvvel (HL L 331., 27. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 363. o.) 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának, 3. cikke (1) bekezdésének, 5. cikkének, 6. cikkének, 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának és 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdések a Svédországban letelepedett Aktiebolaget NN (a továbbiakban az NN társaság) által a Skatterättsnämnden (adóügyi bizottság) részér?l kibocsátott el?zetes állásfoglalás ellen benyújtott kereset alapján indult eljárásban, a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) vonatkozó rendelkezéseknek a részben a nemzetközi vizek mélyén található tengerfenéken elhelyezend? üvegszálak kábel Svédország és egy másik tagállam közötti felszereléséb?l álló m?veletre történ? alkalmazásával kapcsolatban merültek fel.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikke el?írja:

„A hozzáadottérték?adó alá tartozik:

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

[...]”

4 Az irányelv 3. cikke ekként rendelkezik:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában:

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

– »Közösség« és »a Közösség területe« az egyes tagállamok tekintetében a (2) és (3) bekezdésben meghatározottak szerint a tagállamok területe,

– [...]

(2) Ezen irányelv alkalmazásában »belföld«: a[z EK 299.] cikkben, az egyes tagállamok tekintetében meghatározottak szerint az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerz?dés

területi hatálya alá tartozó terület.

[...]"

5 Az irányelv 5. cikke értelmében:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

[...]"

6 A hatodik irányelv 6. cikke elírja:

„1. »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

[...]"

7 Az irányelv 8. cikke szerint:

„(1) A termékértékesítés helyének minősül:

a) abban az esetben, ha a terméket akár az értékesítő, akár az átvető, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el: az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvetőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában található. Amennyiben a terméket az értékesítő vagy az átvető költségre más – próbaüzemmel vagy anélkül – felállítja vagy összeszereli, akkor az értékesítés helyének az a hely minősül, ahol a felállítást vagy összeszerelést elvégzik. Ha a terméket más országban állítják fel vagy szerelik össze, mint ami az értékesítőé, akkor azon tagállam, amelybe a termékeket behozzák, megteszi a kettős adóztatás elkerüléséhez szükséges intézkedéseket;

[...]"

8 Az irányelv 9. cikke ekként rendelkezik:

„(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:

a) az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások esetén, ideértve az ingatlanügynökök és szakértők szolgáltatásait, az építési munkák elkészítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építészek és építéskivitelezői irodák munkái, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik;

[...]"

A nemzeti szabályozás

9 A hozzáadottértékadóról szóló törvény (mervärdesskattelagen (1994:200), SFS 1994., 200. sz., a továbbiakban: ML) 1. fejezetének 1. cikkében az az következik, hogy HÉA-kötelezettség keletkezik különösen akkor, ha valamely ügyletet belföldön kell teljesítettnek tekinteni.

10 Az ML 1. fejezete 6. cikkének értelmében „dolgokon” olyan „materiális javakat” kell érteni, amelyek magukban foglalják az ingatlanokat, a gázt, valamint a hőenergiát, a hűtési energiát és az

elektromos energiát. E törvény 5. fejezetének 2. cikke szerint belföldön értékesítettnek kell tekinteni azt a dolgot, amelyet az eladó és a vevő között létrejött szerződés alapján fel kell adni az utóbbi számára, ha a dolog belföldön található akkor, amikor az eladó, a vevő vagy valamely harmadik személy feladja azt a vevő számára (1. pont), vagy ha a dolog a szállítási megkezdésekor nem található belföldön, abban az esetben, ha azt az eladó vagy az általa megbízott személy ott felvagy összeszereli (2. pont).

11 Az ML 1. fejezete 6. cikkének értelmében „szolgáltatás” minden olyan ügylet, amely nem tekinthető termékértékesítésnek, és valamely üzleti tevékenység keretében nyújtható. E törvény 5. fejezete 4. cikkének első franciabekezdése szerint az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásokat belföldön kell teljesítettnek tekinteni, ha az ingatlan belföldön fekszik. E törvény 5. fejezete 6. cikke első franciabekezdésének negyedik pontja értelmében az ingó dolgokon végzett munkákra irányuló szolgáltatások, ideértve az ezen ingó dolgok felügyeletére és ellenőrzésére vonatkozó szolgáltatásokat is, belföldön nyújtott szolgáltatások, ha azokat Svédországban teljesítik. Az ML 5. fejezete 8. cikkének első franciabekezdése előírja, hogy a 4. cikktől a 6. cikk (a) pontjáig, illetve a 7. cikk a) pontjáig terjedő rendelkezésekben említett szolgáltatásoktól eltérő (azonban a távközlési szolgáltatásokra nem alkalmazandó) szolgáltatások esetén az ügyletet akkor kell belföldön teljesítettnek tekinteni, ha Svédországban található a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye, ahonnan a szolgáltatást nyújtja. Ugyanezen franciabekezdés továbbá akként rendelkezik, hogy belföldön kell teljesítettnek tekinteni a nem Svédországban található székhelytől, illetve állandó telephelytől és nem külföldön nyújtott szolgáltatásokat, ha a szolgáltatást nyújtó Svédországban rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 Az NN társaság a távközlési ágazatban különösen az üvegszálas kábelek elhelyezésére, karbantartására és javítására vonatkozó tevékenységet folytat. A társaság azt tervezi, hogy szerződéseket köt olyan tengeralatti üvegszálas kábel értékesítésére és Svédország, illetve egy másik tagállam között történő elhelyezésére, amelyet a vevő adatátviteli szolgáltatásoknak különböző távközlési társaságok részére történő nyújtására kíván használni. Az NN társaság tervei szerint különböző vállalkozásoktól megveszi a kábelt, és a szükséges egyéb anyagokat, hajót és legénységet bérel, és kábelek elhelyezésére szakosodott szakembereket vesz fel.

13 A tervek szerint a kábelt Svédország szárazföldi területén fektetik le és temetik be, majd ezt követően először svéd belvizekben és Svédország parti tengerében a tengerfenéken, majd Svédország és egy másik tagállam mint parti állam kontinentális talapzatán, végül a másik tagállam parti tengerében és annak belvizeiben, legvégül pedig ez utóbbi állam szárazföldi területén fektetik le, illetve adott esetben helyezik el a föld alá. Tekintettel a rögzítési pontok közötti távolságokra, bizonyos esetekben szükséges lehet a kábel meghosszabbítása, amely viszonylag bonyolult műszaki eljárás. Rendes feltételek között az anyagköltség elérheti az összes költség 80–85%-át. Kedvezőtlen körülmények esetén, például viharok előfordulása miatt csökken az anyagköltségnek az összes költséghez viszonyított aránya.

14 A kábelre vonatkozó tulajdonjog a kábel elhelyezését és egyes előzetes tesztelést követően száll át a vevőre. A munka ezt követően kb. 30 napon át további teszteléssel folytatódik, amely idő alatt az NN társaság kijavítja az esetleges hibákat.

15 Az NN előzetes állásfoglalást kért a Skatterättsnämnden-től annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy egyfelől a tervezett ügylet az ML 5. fejezetének 4. cikke szerinti, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnak, a törvény 5. fejezetének 6. cikke szerinti, ingó dologon végzett munkának vagy valamely más típusú szolgáltatásnak minősül-e, és ez utóbbi esetben milyennek, másfelől, hogy Svédországot kell-e a szolgáltatás teljesítési helye szerinti országnak

tekinteni.

16 A Skatterättsnämnden 2003. június 13-án bocsátotta ki állásfoglalását. Úgy vélte, hogy a tervezett ügyletet az ML 5. fejezete 8. cikke első franciabekezdésének alkalmazása alapján Svédországban teljesített szolgáltatásnak kell tekinteni, mivel az nem rendelkezik olyan jellemzőkkel, amelyek lehetővé teszik az ML 5. fejezetének a 4. cikktől a 6. cikk (a) pontjáig, illetve 7. cikk a) pontjáig terjedő rendelkezéseiben foglalt különleges kapcsoló szabályok alkalmazását.

17 Az NN keresetet nyújtott be az előzetes állásfoglalás ellen a Regeringsrätten előtt. A társaság állítása szerint az alapügyben érintett kábel elhelyezése az ML 5. fejezetének 4. cikke szerinti, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnak minősül, és következésképpen kizárólag a Svédország szárazföldi területén, belvizeiben és parti tengerén nyújtott szolgáltatás után kell HÉÁ-t fizetni.

18 Mivel a Regeringsrätten úgy vélte, hogy az alapügyben felmerült jogvita kimenetele a közösségi jog értelmezésétől függ, felfüggesztette eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [...] hatodik irányelv adóköteles tevékenységek teljesítési helyére vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazásában termékértékesítésnek tekintendő-e a kábel értékesítéséből, valamint két tagállam területén és a Közösség területén kívül történő lefektetéséből álló adóköteles tevékenység, amely esetben a kábel ára nyilvánvalóan a teljes költség túlnyomó részét teszi ki?

2) Amennyiben ezzel szemben e tevékenység szolgáltatásnyújtásnak minősül, úgy kell-e tekinteni, hogy e szolgáltatás oly módon kapcsolódik valamely ingatlanhoz, hogy a szolgáltatás teljesítési helyét a [hatodik] irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján kell megállapítani?

3) Amennyiben az első vagy a második kérdés valamelyikére adott válasz igenlő, akként kell-e értelmezni a [hatodik] irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját, vagy másodlagosan a 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját, hogy a tevékenységet meg kell osztani a kábel területi elhelyezkedése alapján?

4) Amennyiben a harmadik kérdésre adott válasz igenlő, akként kell-e értelmezni a [hatodik] irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját, illetve másodlagosan a 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját a 2. cikk 1. pontjával és a 3. cikk (1) bekezdésével összefüggésben, hogy nem kell HÉÁ-t fizetni a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás azon része után, amely a Közösségen kívüli területre vonatkozik?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

19 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a HÉA kivetése szempontjából a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek kell-e tekinteni a két tagállamot összekötő üvegszálas kábel értékesítéséből és részben a Közösség területén kívül történő elhelyezéséből álló ügyletet abban az esetben, amikor magának a kábelnek a költsége nyilvánvalóan a teljes költség túlnyomó részét teszi ki.

20 Előzetesen azt kell megállapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett körülmények között a kábel értékesítését és elhelyezését a HÉA szempontjából két elkülönült adóköteles ügyletnek vagy több elemből álló egységet képező összetett ügyletnek kell-e tekinteni.

21 Amint az a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, ha valamely tevékenység több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy egyfelől két, illetve több vagy egységet képező ügyletből van-e szó, és másfelől, hogy ez utóbbi esetben ezen egységet képező ügyletet szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni (lásd e tekintetben a C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 22-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-2395. o.] 12-14. pontját, a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 28-29. pontját, valamint a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-9433. o.] 19. pontját).

22 Figyelembe véve azt a kettős követelményt, miszerint egyfelől a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjából az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másfelől gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból, illetve értékesítésből álló ügyleteket a HÉA-rendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani, először is fel kell deríteni a szóban forgó ügylet egyedi jellemzőit annak eldöntése érdekében, hogy az adóalany az átlagos fogyasztó részére több elkülönült fűszolgáltatást, illetve értékesítést vagy egységet képező ügyletet teljesít-e (lásd e tekintetben a fent hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 29. pontját és a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 20. pontját).

23 Ugyanez igaz arra az esetre, amikor az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges eljárás lenne (a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 22. pontja).

24 A jelen ügyben az NN társaság által tervezett szerződés tárgya az elhelyezett és működőképes kábelnek a próbaüzem elvégzését és a felszerelés befejezését követő átruházása.

25 E megállapításból azt következik, hogy egyfelől az alapügyben szóban forgó ügylet valamennyi alkotóeleme szükségesnek tűnik annak megvalósításához, másfelől az alkotóelemek szoros kapcsolatban állnak egymással. Ilyen körülmények között a valóságtól való elrugaszkodás lenne azt állítani, hogy a vevő először megszerzi az üvegszálas kábelt, és ezt követően ugyanazon értékesítő igénybe veszi a kábel elhelyezésére vonatkozó szolgáltatásokat (lásd megfelelően a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 24. pontját).

26 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett körülmények között a kábel értékesítését és elhelyezését a HÉA szempontjából egységet képező ügyletnek kell tekinteni.

27 Annak eldöntéséhez, hogy az olyan egységet képező összetett ügyletet, mint amely az alapügyben felmerült, szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekintetni, meg kell határozni az ügylet meghatározó elemeit (lásd különösen a fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 12 és 14. pontját, valamint a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 27. pontját).

28 A Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy valamely egységet képező összetett ügylet esetén a szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a fűszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló

célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a gazdasági szereplő f?szolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (lásd e tekintetben a C?308/96. és C?94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22?én hozott ítélet [EBHT 1998., I?6229. o.] 24. pontját és a fent hivatkozott CPP?ügyben hozott ítélet 30. pontját).

29 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy az alapügyben érintett kábel elhelyezése bonyolult m?szaki eljárások lefolytatását és különleges berendezések használatát követeli meg, szaktudást igényel, és az egy ilyen nagyságrend? ügyletben nemcsak elválaszthatatlannak t?nik a termék értékesítését?, hanem elengedhetetlennek is t?nik a termék kés?bbi használatához és m?ködtetéséhez. Ebb?l következ?en a kábel elhelyezése nem pusztán az értékesítéshez járulékosan kapcsolódó m?velet.

30 Meg kell azonban még határozni azt, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet alkotóelemeire figyelemmel a kábel értékesítése vagy annak elhelyezése irányadó az ügylet termékértékesítésként, illetve szolgáltatásnyújtásként történ? min?sítése szempontjából.

31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének szövege szerint „»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”.

32 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint e rendelkezés szövegéb?l következik, hogy a termékértékesítés fogalma nem korlátozódik az alkalmazandó nemzeti jogszabályok által a tulajdon átruházásra el?írt formákra, hanem magában foglalja a materiális javak egyik fél általi minden olyan átruházását, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak a tulajdonosa lenne. A hatodik irányelv célja kerülne veszélybe, ha a termékértékesítés megállapítása, amely a három adóköteles ügylet egyike, olyan feltételek teljesüléséb?l függne, amelyek az érintett tagállam polgári jogári joga szerint eltérnek (lásd e tekintetben a C?320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8?án hozott ítélet [EBHT 1990., I?285. o.] 7. és 8. pontját, a C?291/92. sz. Armbrecht?ügyben 1995. október 4?én hozott ítélet [EBHT 1995., I?2775. o.] 13. és 14. pontját, valamint a C?185/01. sz., Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6?án hozott ítélet [EBHT 2003., I?1317. o.] 32. és 33. pontját, továbbá a C?25/03. sz. HE?ügyben 2005. április 21?én hozott ítélet [EBHT 2005., I?3123. o.] 64. pontját).

33 A kérdést el?terjeszt? bíróság által közölt adatokból kit?nik, hogy a tervezett szerz?dés tárgya a materiális javak körébe tartozó valamely dolog, nevezetesen az üvegszálas kábel, amelyet az értékesít? vásárol meg és helyez el, és amelyet az általa elvégzett m?ködési tesztelést követ?en a szerz?dés szerint átruháznak a vev?re, aki azzal tulajdonosként rendelkezhet.

34 Az a tény, hogy a fenti kábel értékesítése együtt jár annak felszerelésével, f?szabály szerint nem zárja ki, hogy az a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozzon.

35 Ugyanis el?ször is a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontjából következik, hogy a materiális javak körébe tartozó dolog – akár az értékesít? vagy az ? megbízásából eljáró személy által végzett próbaüzemmel, akár nélküle – anélkül képezheti felszerelés vagy összeszerelés tárgyát, hogy a m?velet szükségszer?en elvesztené a „termékértékesítés” min?ségét. Másodszor, amint azt a f?tanácsnok az indítványának 51. pontjában kifejtette, e rendelkezés nem tesz különbséget a felszerelés egyes módjai között, aminek folytán valamely ingó dolognak a föld alatt történ? elhelyezése nem szükségszer?en tartozik a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése szerinti „építési tevékenység” fogalmába.

36 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból szintén kit?nik, hogy amennyiben az alapügyben érintett kábel elhelyezése rendes feltételek között történik, az értékesít? által a

m?veletb?l elérhet? árbevétel túlnyomó részben magának a kábelnek és a többi anyagnak a költségéb?l áll, amely a teljes ügylet költségének 80–85%-át teszi ki, míg kedvez?tlen feltételek esetén, például a terepb?l, a tengerfenék állapotából, a kábel meghosszabbításának szükségességéb?l vagy viharok el?fordulásából adódó nehézségek miatt csökken az anyagköltségnek az összes költséghez viszonyított aránya.

37 E tekintetben ugyan igaz, hogy a dolog és a szolgáltatás ára közötti arány olyan jelzésérték? objektív adat, amelyet figyelembe lehet venni a szóban forgó ügylet min?sítése szempontjából, mindazonáltal, amint azt az Európai Közösségek Bizottsága az észrevételeiben hangoztatja, az anyagköltség és a munkák költsége önmagában nem dönt? jelent?ség?.

38 A tervezett ügylet min?sítése érdekében a kábel értékesítése szempontjából is meg kell vizsgálni a szolgáltatásnyújtás jelent?ségét.

39 E tekintetben, még ha elengedhetetlen is az, hogy a kábelt a használhatóság érdekében felszereljék, és még ha a kábel föld alatt történ? elhelyezése különösen a távolságból és a terepb?l adódó nehézségek miatt a jelen ítélet 29. pontjában kifejtettek szerint nagyon bonyolult, és jelent?s eszközöket igényel, ebb?l még nem következik, hogy a termékértékesítéssel szemben a szolgáltatásnyújtás a meghatározó jelent?ség?. Ugyanis a szerz?déses feltételeknek az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban szerepl? leírásából kiderül, hogy az értékesít? által elvégzend? munkák az alapügyben szóban forgó kábel elhelyezésére korlátozódnak, nem irányulnak e kábel jellegének megváltoztatására, és nem is eredményezik sem azt, sem annak az ügyfél egyedi igényeihez történ? igazítását (lásd megfelelően a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontját).

40 Tekintettel valamennyi fenti körülményre, az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek kell tekinteni a két tagállamot összeköt? üvegszálak kábel értékesítéséb?l és részben a Közösség területén kívül történ? elhelyezéséb?l álló ügyletet abban az esetben, amikor kiderül, hogy az értékesít? által végzett m?ködési tesztet követ?en a kábelt átruházzák a vev?re, aki azzal tulajdonosként rendelkezhet, magának a kábelnek a költsége nyilvánvalóan az ügylet teljes költségének a túlnyomó részét teszi ki, és az értékesít? szolgáltatásai a kábel elhelyezésére korlátozódnak, anélkül hogy sor kerülne a kábel jellegének megváltoztatására vagy az ügyfél egyedi igényeihez történ? igazítására.

A második kérdés?l

41 A második kérdést kizárólag arra az esetre vonatkozóan tették fel, ha az adóköteles tevékenység szolgáltatásnyújtás. Tekintettel az els? kérdésre adott válaszra, nincs szükség a második kérdés megvizsgálására.

A harmadik kérdés?l

42 A kérdést el?terjeszt? bíróság a harmadik kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a két tagállamot összeköt? üvegszálak kábel értékesítéséb?l és részben a Közösség területén kívül történ? elhelyezéséb?l álló, HÉA?köteles ügylet teljesítési helyének meghatározása szempontjából a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját akként kell?e értelmezni, hogy az egyes tagállamok adóztatási joghatósága a kábelnek a területükön fekv? részére korlátozódik.

43 El?zetesen hangsúlyozni kell, hogy a hatodik irányelv VI. címe tartalmazza az adóköteles ügyletek teljesítési helyének meghatározására vonatkozó szabályokat, nevezetesen a termékértékesítés tekintetében a 8. cikket, a szolgáltatásnyújtás tekintetében pedig a 9. cikket.

Amint az irányelv hetedik preambulumbekzdéséből is levezethető, az irányelv általános rendszerén belül e rendelkezések arra irányulnak, hogy a szolgáltatásnyújtás és a termékértékesítés teljesítési helyének egységes meghatározásával kialakítsák a HÉA-ra vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási körének ésszerű felosztását. E rendelkezések célja a joghatósági összeütközés elkerülése, amely egyrészt a bevételek kettős adóztatásához, másrészt az adóztatás elmaradásához vezetne (lásd megfelelően a 168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2251. o] 14. pontját, a C-452/03. sz., RAL (Channel Islands) és társai ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3947. o.] 23. pontját és a C-58/04. sz. Köhler-ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-8219. o.] 22. pontját).

44 Ami azt a helyet illeti, ahol a termékértékesítést teljesítettnek kell tekinteni, a hatodik irányelv 8. cikke különböző konkrét kapcsoló szabályokat állapít meg attól függően, hogy az értékesítés szállítással vagy anélkül történik-e, a termékértékesítésre hajón, repülőn vagy vonaton kerül-e sor, illetve gáznak vagy elektromos áramnak az elosztó hálózaton történő értékesítéséről, vagy olyan dolog értékesítéséről van-e szó, amelyet az értékesítő vagy a megbízásából eljáró személy – próbaüzemmel vagy anélkül – felállít vagy összeszerel. Ez utóbbi esetben e cikk (1) bekezdése a) pontjának második mondata szerint az értékesítés helyének az a hely minősül, ahol a felállítást vagy összeszerelést elvégzik.

45 Ahhoz, hogy valamely kollíziós szabály működőképes legyen, annak kétségtelenül lehetné kell tennie az adóztatási joghatóság felosztását annak érdekében, hogy kizárólag az érintett tagállamok egyikében váljon HÉA-kötelessé az adott ügylet. Ennek megfelelően amikor a dolgot felszerelik, fűszabály szerint kizárólag egyetlen tagállam területén kell teljesítettnek tekinteni az értékesítést, és amikor a dolog felszerelése annak a föld alatt történő elhelyezéséből áll, az a hely határozza meg az értékesítés adóztatására hatáskörrel rendelkező államot, ahol a dolog elhelyezése megvalósul.

46 Ez egyébként nem jelenti azt, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondata nem alkalmazható abban az esetben, amikor a dolog az egyik tagállam területén történő felszerelése a másik tagállam területén folytatódik. Ugyanis amikor az első, majd a második tagállam területén felszerelnek egy ilyen dolgot, amely az alapügyben az üvegszálas kábel, az értékesítés helye egymást követően mindkét tagállam területén található.

47 Ebből következően az ilyen esetben, amint azt a fűtanácsnok az indítványának 88. pontjában megjegyezte, mindegyik tagállamnak el kell ismerni az ügylet adóztatására vonatkozó joghatóságát a kábel azon része tekintetében, amelyet a területén szerelnek fel.

48 Az egyes tagállamoknak az ügylet egésze tekintetében fennálló megfelelő adóztatási joghatósága nemcsak magának a kábelnek az árában fogalt adó követelését, hanem a felszerelésre vonatkozó szolgáltatások megadóztatásának jogát is magában foglalja.

49 Az alapügyben az üvegszálas kábel felszerelésére vonatkozó szolgáltatások ugyanis a kábelnek nemcsak a szó szoros értelemben vett elhelyezését, és esetleges meghosszabbítását foglalják magukban, hanem az elhelyezés során végzett szokásos próbákat, az elhelyezés befejeztével végzett egyes elvezetési működési teszteket, valamint a kábel üzembe helyezését követően 30 napon át folytatott további tesztelést is, amely idő alatt az értékesítő kijavítja az esetleges hibákat. Az összes ilyen szolgáltatás, amelyek közül némelyek nem kapcsolódnak meghatározott földrajzi helyhez, az egész kábelt szolgálja, és ezért egyes tagállamoknak magának a kábelnek és a többi anyagnak az árához hasonlóan meg kell adóztatnia e szolgáltatásokat a kábelnek a tagállamok területén található hossza arányában.

50 A harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 8. cikke (1)

bekezdésének a) pontját akként kell értelmezni, hogy a két tagállamot összekötő üvegszálas kábel értékesítésének és részben a Közösség területén kívül történő elhelyezésének adóztatása az egyes tagállamok hatáskörébe tartozik mind magának a kábelnek és a többi anyagnak, mind a kábel elhelyezéséhez kapcsolódó szolgáltatások költségeinek tekintetében a kábelnek a tagállamok területén található hossza arányában.

A negyedik kérdésről

51 A kérdést előterjesztő bíróság a negyedik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját ugyanezen irányelv 2. cikke 1. pontjával és 3. cikkével összefüggésben, hogy a két tagállamot összekötő üvegszálas kábel értékesítése és elhelyezése nem HÉA-köteles az ügylet azon része tekintetében, amely a Közösség részét nem képező területre vonatkozik.

52 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja alapján a tagállamok kötelesek HÉA-t kivetni az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra.

53 A hatodik irányelv 3. cikke határozza meg az irányelv területi hatályát, amelynek értelmében „egy tagállam területe”: az egyes tagállamok tekintetében a (2) és (3) bekezdésben meghatározottak szerinti belföld, valamint »a Közösség területe« az egyes tagállamok tekintetében e bekezdésekben meghatározottak szerint a tagállamok területe. A 3. cikk (3) bekezdésében kifejezetten kizárt egyes nemzeti területek kivételével a 3. cikk (2) bekezdése szerint „belföld”: az EK 299. cikkben, az egyes tagállamok tekintetében meghatározottak szerint az EK-Szerződés területi hatálya alá tartozó terület.

54 Az egyes tagállamok szuverenitása alá tartozó területekre vonatkozó, a Szerződésben található meghatározás hiányában az egyes tagállamok feladata, hogy a nemzetközi közjog szabályaival összhangban meghatározzák területük kiterjedését és határait.

55 A Bíróság a hatodik irányelv hatályát illetően kimondta, hogy az irányelv rendszere kötelezően és feltétel nélkül alkalmazandó a tagállamok teljes nemzeti területére (lásd e tekintetben a 283/84. sz., Trans Tirreno Express ügyben hozott ítélet [EBHT 1984., I-231. o.] 20. pontját).

56 Az Egyesült Nemzetek Szervezete 1982. december 10-én Montego Bay-ben aláírt, az 1998. március 23-i 98/392/EK tanácsi határozattal (HL L 179. 1. o; magyar nyelvű különkiadás 4. fejezet, 3. kötet, 26. o.) jóváhagyott, 1994. november 16-án hatályba lépő tengerjogi egyezményének 2. cikke szerint a parti állam szuverenitása kiterjed a parti tengerre, a partitengerfenékre és annak altalajára.

57 Ily módon a tagállamoknak az EK 299. cikk szerinti nemzeti területe magában foglalja a parti tengert, a partitengerfenéket és annak altalaját, azzal hogy az egyes tagállamok feladata, hogy a tengerjogi egyezmény 3. cikkével összhangban legfeljebb 12 tengeri mérföldet meg nem haladó határig meghatározzák e tenger szélességét.

58 Ezért a tagállamok kötelesek HÉA-t kivetni a parti tengerükön, a partitengerfenéken és annak altalaján történő termékértékesítésekre (lásd a szállítási szolgáltatások nyújtása tekintetében a C-331/94. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1996. május 23-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-2675. o.] 10. pontját).

59 Ezzel szemben a parti állam csak funkcionális szuverenitással rendelkezik a kizárólagos gazdasági övezet, valamint a kontinentális talapzat felett, amely így a tengerjogi egyezmény 56.

és 77. cikkében említett kutatásra és kiaknázására korlátozódik. Mivel a tenger alatti kábel értékesítése és elhelyezése nem szerepel a fenti cikkekben felsorolt tevékenységek között, az ügyletnek e két övezetben teljesített része nem tartozik a parti állam szuverenitása alá. E megállapítást megerősíti ezen egyezmény 58. cikkének (1) bekezdése és 79. cikkének (1) bekezdése, amely rendelkezések biztosítják bármely állam arra vonatkozó jogát, hogy ezen övezetekben bizonyos feltételek mellett tenger alatti kábeleket helyezzen el.

60 Ebből következően az ügylet e részét nem lehet a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti belföldön teljesített tevékenységnek tekinteni. Ez még inkább igaz az ügylet azon részére, amely a nyílt tengeren valósul meg, amely övezetet a tengerjogi egyezmény 89. cikke kivonja az államok szuverenitása alól (lásd még a szállítási szolgáltatások területén a C/30/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1990. március 13-án hozott ítélet [EBHT 1990., I/691. o.] 17. pontját).

61 A negyedik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy akként kell értelmezni a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját ugyanezen irányelv 2. cikkének 1. pontjával és 3. cikkével összefüggésben, hogy a két tagállamot összekötő üvegszálas kábel értékesítése és elhelyezése nem HÉA-köteles az ügylet azon része tekintetében, amely a kizárólagos gazdasági övezetben, a kontinentális talapzaton vagy a nyílt tengeren valósul meg.

A költségekről

62 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2002. december 3-i 2002/93/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek kell tekinteni a két tagállamot összekötő üvegszálas kábel értékesítését és részben a Közösség területén kívül történő elhelyezését álló ügyletet abban az esetben, amikor kiderül, hogy az értékesítő által végzett működési tesztet követően a kábelt átruházzák a vevőre, aki azzal tulajdonosként rendelkezhet, magának a kábelnek a költsége nyilvánvalóan az ügylet teljes költségének a túlnyomó részét teszi ki, és az értékesítő szolgáltatásai a kábel elhelyezésére korlátozódnak, anélkül hogy sor kerülne a kábel jellegének megváltoztatására, vagy az ügyfél egyedi igényeihez történő igazítására.**

2) **A 77/388 hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját akként kell értelmezni, hogy a két tagállamot összekötő üvegszálas kábel értékesítésének és részben a Közösség területén kívül történő elhelyezésének adóztatása az egyes tagállamok hatáskörébe tartozik mind magának a kábelnek és a többi anyagnak, mind a kábel elhelyezéséhez kapcsolódó szolgáltatások költségeinek tekintetében a kábelnek a tagállamok területén található hossza arányában.**

3) A 77/388 hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját ugyanezen irányelv 2. cikkének 1. pontjával és 3. cikkével összefüggésben akként kell értelmezni, hogy a két tagállamot összekötő üvegszálas kábel értékesítése és elhelyezése nem hozzáadottértékadóköteles az ügylet azon része tekintetében, amely a kizárólagos gazdasági övezetben, a kontinentális talapzaton vagy a nyílt tengeren valósul meg.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.