

C?291/07. sz. ügy

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

kontra

Skatteverket

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

„HÉA – Az adóköteles tevékenység helye – Adójogi kapcsoló elv – A megrendelő tagállamától eltérő tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtó – Adóalanyiság – Gazdasági tevékenységet és más tevékenységet egyaránt folytató belföldi alapítvány részére nyújtott szolgáltatások”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Szolgáltatásnyújtás – A teljesítés helyének meghatározása

(77/388 tanácsi irányelv, 9. cikk, (2) bekezdés, e) pont, és 2006/112 tanácsi irányelv, 56. cikk, (1) bekezdés, c) pont)

Az 1999/59 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontját – amelyek meghatározzák a tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli és egyéb hasonló szolgáltatások teljesítésének helyére vonatkozó kapcsoló elvet – úgy kell értelmezni, hogy az a megrendelő, aki más tagállamban letelepedett adóalanytól vesz igénybe tanácsadói szolgáltatásokat, és mind gazdasági tevékenységeket, mind az említett irányelvek hatálya alá nem tartozó tevékenységeket folytat, adóalanynak tekintendő annak ellenére, hogy e szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenységek céljára használja fel.

E cikkek ugyanis nem pontosítják, hogy alkalmazásuknak feltétele-e az, hogy a szolgáltatásnyújtás kedvezményezettjeként eljáró adóalany e szolgáltatást gazdasági tevékenysége céljára használja fel. Ily módon a hatodik irányelv többi rendelkezésétől – többek között 2. cikke (1) bekezdésétől és 17. cikke (2) bekezdésétől – eltérően a fent hivatkozott cikkek semmilyen módon nem utalnak arra, hogy alkalmazásukhoz ilyen feltétel teljesülése lenne szükséges.

Mivel a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja nem mondja ki kifejezetten azt, hogy a nyújtott szolgáltatásokat a megrendelő gazdasági tevékenységének céljára kell felhasználni, meg kell állapítani, hogy nem akadályozza a hivatkozott rendelkezés alkalmazásának az a körülmény, amely szerint a megrendelő az említett szolgáltatásokat a hatodik irányelv hatályaán kívül eső tevékenységek céljára használja.

(vö. 28–33. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2008. november 6. (*)

„HÉA – Az adóköteles tevékenység helye – Kapcsoló elv – A megrendelő tagállamától eltérő tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtó – Adóalanyiság – Gazdasági tevékenységet és más tevékenységet egyaránt folytató belföldi alapítvány részére nyújtott szolgáltatások”

A C-291/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Regeringsrätten (Svédország), a Bírósághoz 2007. június 15-én érkezett, 2007. május 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet**

és

a **Skatteverket**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, M. Ilešić, A. Tizzano, A. Borg Barthet (előadó) és E. Levits bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Skatteverket képviselőjében M. Loeb, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében S. Spyropoulos, I. Bakopoulos és I. Pouli, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a lengyel kormány képviselőjében T. Nowakowski, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közöségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és P. Dejmek, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2008. június 17?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az 1999. június 17?i 1999/59/EK tanácsi irányelvvel (HL L 162., 63. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 324. 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) 9. cikke (2) bekezdésének, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 56. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Újrakezdés – létszámleépítéshez kapcsolódó támogatás és tanácsadás tanácsa; a továbbiakban: TRR), gazdasági tevékenységet és más tevékenységet egyaránt folytató svéd jog szerint létrejött alapítvány és a Skatteverket (svéd adóhatóság) között az alapítvány által igénybe vett tanácsadói szolgáltatások adójogi következményei és az alapítványnak a hozzáadottérték?adóról szóló 1994:200 törvény (medvårdesskattelagen [1994:200], a továbbiakban: hozzáadottérték?adóról szóló törvény) 5. fejezete 7. cikkének értelmében vállalkozónak való min?sítése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el?. A jogvita olyan id?szakot érint, amelynek során a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv egymást követ?en volt alkalmazandó.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja (amelynek szövegét átveszi a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja) úgy rendelkezik, hogy a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 A hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének (amelynek szövegét átveszi a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése) értelmében adóalany „az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

5 A hatodik irányelv 4. cikke (2) bekezdése (amelynek szövegét átveszi a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése) úgy rendelkezik, hogy „[a]z (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában”.

6 A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése (amelynek szövegét átveszi a 2006/112 irányelv 43. cikke) szerint „[v]alamely 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”.

7 A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja (amelynek szövegét átveszi a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontja) ugyanakkor úgy rendelkezik, hogy „a következők szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

– a tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és információszolgáltatás,

[...]”

8 A hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében a HÉA fizetésére kötelezettek „azon adóalanyok, akik a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja alá tartozó szolgáltatásokban részesülnek, vagy azon személyek, akiket belföldön a hozzáadottérték-adó tekintetében nyilvántartják, és akik részére a 28b. cikk C., D., E. és F. része alá tartozó szolgáltatást nyújtvák, amennyiben a szolgáltatásokat külföldön letelepedett adóalany végzi; mindazonáltal a tagállamok megkövetelhetik, hogy a szolgáltatást nyújtó együttesen és egyetemlegesen feleljen az adó megfizetéséért”.

9 A 2006/112 irányelv 196. cikke elírja, hogy „[a] HÉÁ-t az 56. cikkben meghatározott szolgáltatások esetén a szolgáltatást igénybe vevő adóalanyoknak kell megfizetnie”.

A nemzeti szabályozás

10 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 1. fejezetének 1. cikke értelmében a HÉA a szakmai tevékenység keretében belföldön folytatott termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után fizetendő. E rendelkezés célja a hatodik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének átültetése.

11 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 5. fejezetének 7. cikke kimondja, hogy bizonyos ott említett, más tagállamból nyújtott szolgáltatásokat, beleértve a tanácsadói szolgáltatást is, Svédország területén nyújtott szolgáltatásoknak kell tekinteni, ha a szolgáltatás igénybevevője olyan vállalkozó, akinek gazdasági tevékenysége végzésének helye vagy azon állandó telephelye, amely számára a szolgáltatást igénybe veszi, Svédországban található, vagy ennek hiányában lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye Svédországban van. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 1. fejezetének 2. cikke értelmében, ha a belföldön HÉA-köteles tanácsadói szolgáltatás nyújtója külföldi vállalkozás, a szolgáltatás igénybevevője köteles a HÉÁ-t megfizetni. Ezek a rendelkezések a hatodik HÉA-irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának és 21. cikke (1) bekezdése b) pontjának megfelelő rendelkezéseket ültetnek át a nemzeti jogba.

12 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény nem határozza meg a vállalkozó fogalmát. Az említett törvény 4. fejezetének 1. cikke azonban kimondja, hogy „szakmai tevékenység” a jövedelemadóiról szóló 1999:1229 törvény (inkomstskattelagen [1999:1229]) 13. fejezete szerint gazdasági tevékenységként vagy hasonló tevékenység formájában végzett tevékenység, amelynek bevétele az adóév során meghaladja a 30 000 SEK összeget. Az említett törvény 13. fejezetének 1. cikkéből következik, hogy a „gazdasági tevékenység” a szakma keretében önállóan folytatott jövedelemszerző tevékenységre utal.

Az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdés

13 Az alapeljárás tárgyát képező jogvita a TRR-t, azaz a Svenska Arbetsgivareföreningen (későbbi nevén Svenskt Näringsliv) munkáltatói szervezet és a Privattjänstemannakartellen dolgozói szakszervezet (a magánszektorban dolgozó munkavállalók és vezetőik szakszervezete) által 1994-ben kollektív szerződések alapján létrehozott alapítványt érinti.

14 A TRR létesítő okirata szerint célja egyrészt a végkielégítés folyósítása, és olyan intézkedések népszerűsítése, amelyek elősegítik azon dolgozók átképzését, akik meghatározott okokból munkanélkülivé váltak, vagy ennek kockázata fenyegeti őket, másrészt tanácsadás és segítség nyújtása létszámfelesleggel küzdő, vagy várhatóan szembe kerülő vállalkozások részére, valamint a vállalkozások képzésének elősegítése az emberi erőforrások területén. A TRR tevékenysége gyakorlásának feltételeit részletesebben a Näringsliv és a Privattjänstemannakartellen közötti, úgynevezett „átmeneti megállapodás” („Omställningsavtalet”) tartalmazza.

15 A TRR tevékenységeit a megállapodásban részes munkáltatók által fizetett munkáltatói hozzájárulásokból finanszírozzák, amelyek a megállapodás hatálya alá tartozó munkavállalóknak fizetett munkabér meghatározott részének felel meg. Azok a munkáltatók, akik az átmeneti megállapodáshoz úgynevezett „kapcsolódó” megállapodással kötődnek, rögzített összegű éves hozzájárulást fizetnek. Az átmeneti megállapodás által lefedett tevékenységek mellett a TRR szolgáltatásokat nyújt kiszervezéssel foglalkozó vállalkozások részére, amelyek tekintetében HÉA-alanyként bejegyzésre került. A TRR által az utóbbi minőségében végzett tevékenységek teljes bevételeinek hozzávetőleg 5%-át teszik ki.

16 A TRR olyan többek között egy Dániában letelepedett szolgáltató által biztosított tanácsadói szolgáltatásokat kíván igénybe venni, amelyeket kizárólag olyan tevékenységek céljára lehet felhasználni, amelyeket a TRR az átmeneti megállapodás keretében végez. Ezen ügylet adójogi következményeinek tisztázása érdekében a TRR előzetes állásfoglalás iránti kérelmet nyújtott be a Skatterättsnämnden (adójogi tanács) részére annak a kérdésnek a megválaszolása érdekében, hogy az általa az átmeneti megállapodás keretében végzett tevékenységek szakmai jellegűek-e, és a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 5. fejezetének 7. cikke értelmében vállalkozónak minősül-e.

17 A Skatterättsnämnden 2006. március 3-ai határozatában úgy ítélte meg, hogy az átmeneti megállapodás keretében végzett tevékenységek a TRR tekintetében nem minősülnek szakmai tevékenység során végzett szolgáltatásnyújtásnak, azonban a TRR-t az említett törvény 5. fejezetének 7. cikke értelmében vállalkozónak kell tekinteni.

18 A Skatterättsnämnden határozata ellen fellebbezést benyújtó TRR annak kimondását kéri a Regeringsrätten, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló törvény 5. fejezetének 7. cikke értelmében nem minősül vállalkozónak. A Skatteverket ugyanezen bíróságtól azt kéri, hogy hagyja helyben a megtámadott határozatot.

19 Kereseti kérelmének alátámasztása érdekében a TRR többek között arra hivatkozik, hogy önmagában a HÉA?alanyként történt nyilvántartásba vétel?l nem következik az, hogy az érintettet a hozzáadottérték?adóról szóló törvény 5. fejezetének 7. cikke értelmében feltétlenül vállalkozónak kell tekinteni. A hatodik irányelv hatályán kívül es? tevékenységei céljára szolgáló megrendeléseket illet?en – a hivatkozott rendelkezés értelmében – nem bír vállalkozói min?séggel. A TRR hozzáteszi, hogy a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezése, azaz 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja nem a vállalkozó, hanem az adóalany fogalmára utal.

20 A Regeringsrätten úgy véli, hogy a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv egyes rendelkezéseinek alkalmazása céljából, az alapeljárás tárgyát képez? jogvitában az „adóalany” és az „adó megfizetésére köteles személy” fogalmát a közösségi jog összefüggésében kell értelmezni. A kérdést el?terjeszt? bíróság kiemeli, hogy bár a Bíróság több korábbi ítéletében pontosította a hatodik irányelv „adóalany” fogalmát, az alapeljárásra okot adóhoz hasonló konkrét esetben nem adta meg e fogalom értelmezését ugyanezen irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának alkalmazásában.

21 Tekintettel arra, hogy a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv vonatkozó rendelkezései pontatlanok, és úgy t?nik, hogy ezt a kérdést korábban nem terjesztették a Bíróság elé, a Regeringsrätten az eljárás felfüggesztésér?l határozott, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell?e értelmezni a [...] hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját, 21. cikke (1) bekezdésének b) pontját, valamint a [...] [2006/112] irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 196. cikkét, hogy az a személy, aki más tagállamban adófizetésre köteles személyt?l vesz igénybe tanácsadói szolgáltatást, és mind gazdasági tevékenységet, mind az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységet folytat, adóalanynak/adófizetésre köteles személynek tekintend? e cikkek alkalmazásában, annak ellenére, hogy a szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenység tekintetében vették igénybe?”

A Bíróság álláspontja

22 Az el?terjeszt? bíróság kérdésével lényegében arra keres választ, hogy úgy kell?e értelmezni a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját és a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy az a személy, aki más tagállamban adófizetésre köteles személyt?l vesz igénybe tanácsadói szolgáltatást, és mind gazdasági tevékenységet, mind az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységet folytat, adóalanynak tekintend?e annak ellenére, hogy a szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenység tekintetében vették igénybe.

23 Meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának szövege lényegében azonos a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontjával. Ezért az említett két cikket azonos módon kell értelmezni.

24 Szintén emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 9. cikke tartalmazza a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének megállapítására vonatkozó kapcsoló elvet. Míg e cikk (1) bekezdése az erre vonatkozó általános szabályt írja le, a (2) bekezdés különös szabályként több egyéb teljesítési helyet határoz meg. E rendelkezések célja az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek egyrészt?l kett?s adóztatáshoz, másrészt?l a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethetnek (lásd a C?168/04. sz. Berkholz?ügyben 1985. július 4?én hozott ítélet [EBHT 1985., 2251. o.] 14. pontját; a C?327/94. sz. Dudda?ügyben 1996. szeptember 26?án hozott ítélet [EBHT 1996., I?4595. o.] 20. pontját; a C?167/05. sz., Linthorst, Pouwels en Scheres ügyben 1997. március 6?án hozott ítélet [EBHT 1997., I?1195. o.] 10. 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, valamint a C?114/05. sz. Gillan Beach ügyben 2006. március 9?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?2427. o.] 14. pontját).

25 Ezenkívül pontosítani kell, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (1) és (2) bekezdésének viszonyát illet?en a Bíróság kimondta, hogy az (1) bekezdés alkalmazása semmiképpen sem el?zi meg a (2) bekezdését. Arra a kérdésre kell minden esetben választ adni, hogy az adott eset a 9. cikk (2) bekezdésekben szabályozottak valamelyike alá tartozik?e. Ha nem, akkor az (1) bekezdés alá tartozik (a fent hivatkozott Dudda?ügyben hozott ítélet 21. pontja, a fent hivatkozott Linthorst, Pouwels en Scheres ügyben hozott ítélet 11. pontja és a fent hivatkozott RAL (Channel Islands) és társai ügyben hozott ítélet 24. pontja, valamint a fent hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítélet 15. pontja).

26 A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja úgy rendelkezik, hogy a tanácsadói és egyéb hasonló szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely min?sül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye található.

27 Bár alapeljárás tárgyát képez? ügyben a tanácsadói szolgáltatásokat igénybe vev? megrendel? valóban a Közösségen belül, de a szolgáltatásnyújtó országán kívül telepedett le, a kérdést el?terjeszt? bíróság kételkedik abban, hogy e megrendel?t abban az esetben is az említett 9. cikk szerinti adóalanynak kell?e tekinteni, ha az érintett szolgáltatásokat kizárólag azon tevékenységek céljára használják fel, amelyek nem tartoznak a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv hatálya alá.

28 Mindenekel?tt meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja nem pontosítja, hogy alkalmazásának feltétele?e az, hogy a szolgáltatásnyújtás kedvezményezettjeként eljáró adóalany e szolgáltatást gazdasági tevékenysége céljára használja fel. A hatodik irányelv többi rendelkezését?l – többek között 2. cikke (1) bekezdését?l és 17. cikke (2) bekezdését?l – eltér?en a fent hivatkozott cikk semmilyen módon nem utal arra, hogy alkalmazásához ilyen feltétel teljesülése szükséges.

29 Másképpen fogalmazva, mivel a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja nem mondja ki kifejezetten azt, hogy a nyújtott szolgáltatásokat a megrendel? gazdasági tevékenységének céljára kell felhasználni, azt kell megítélni, hogy akadálya?e a hivatkozott rendelkezés alkalmazásának az a körülmény, amely szerint a megrendel? az említett szolgáltatásokat a hatodik irányelv hatályán kívül es? tevékenységek céljára használja.

30 A fenti értelmezés összhangban van a hatodik irányelv 9. cikkének céljával, amely a jelen ítélet 24. pontjában kifejtettek szerint olyan kollíziós szabályt tartalmaz, amely a kett?s adóztatás és az adóztatás elmaradásának kockázata elkerülésére irányul.

31 Ily módon, amint azt a f?tanácsnok indítványának 41. pontjában kifejtette, a fenti értelmezése megkönnyíti az említett kollíziós szabály alkalmazását, a szolgáltatásnyújtás helyén lehet?vé téve az adó beszedésére és az adóelkerülésre vonatkozó szabályok egyszer? alkalmazását. A szolgáltatás nyújtójának annak meghatározása érdekében, hogy a szolgáltatásnyújtás helye az ? székhelye szerinti tagállamban, vagy abban a tagállamban van, ahol a megrendel? tevékenységének székhelye található, valójában csak azt kell megállapítania, hogy a megrendel? adóalanyisággal rendelkezik?e.

32 Ráadásul ez az értelmezés összhangban van a közösségi HÉA?rendszer célkit?zéseivel és m?ködési szabályaival, amennyiben az alapeljárás tárgyát képez?höz hasonló helyzetben biztosítja, hogy a fizetend? HÉA végs? költsége a szolgáltatásnyújtás végs? fogyasztóját terhelje.

33 Ahogyan azt a f?tanácsnok indítványának 43. és 44. pontjában kiemelte, a fenti értelmezés szintén megfelel a jogbiztonság elvének, ráadásul lehetővé teszi az egységes piacon működ? vállalkozásokra háruló terhek enyhítését és a szolgáltatások szabad mozgását.

34 Végül meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja (amelynek szövegét átveszi a 2006/112 irányelv 196. cikke) kimondja, hogy HÉÁ-t a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja (amelynek szövegét átveszi a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontja) szerinti szolgáltatásokat igénybe vev? személyek kötelesek megfizetni. Ezért amennyiben teljesülnek a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának alkalmazási feltételei, a megrendel? köteles az általa igénybe vett szolgáltatások után a HÉA megfizetésére, függetlenül attól, hogy azokat az említett irányelvek hatálya alá tartozó tevékenységek céljára használták-e fel.

35 Tekintettel a fenti megállapításokra, a Regeringsrätten által el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját és a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a megrendel?, aki más tagállamban letelepedett adóalanytól vesz igénybe tanácsadói szolgáltatásokat, és mind gazdasági tevékenységeket, mind az említett irányelvek hatálya alá nem tartozó tevékenységeket folytat, adóalanynak tekintend? annak ellenére, hogy e szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenységek céljára használja fel.

A költségekr?

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

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

Az 1999. június 17-i 1999/59/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját és a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a megrendel?, aki más tagállamban letelepedett adóalanytól vesz igénybe tanácsadói szolgáltatásokat, és mind gazdasági tevékenységeket, mind az említett irányelvek hatálya alá nem tartozó tevékenységeket folytat, adóalanynak tekintend? annak ellenére, hogy e szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenységek céljára használja fel.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.