

C-377/08. sz. ügy

EGN BV – Filiale Italiana

kontra

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2

(a Corte suprema di cassazione [Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 17. cikk (3) bekezdésének a) pontja – Az előzetesen felszámított HÉA levonhatósága és visszatérítése – Távközlési szolgáltatások nyújtása – Szolgáltatásnyújtás más tagállamban letelepedett címzett számára – A 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja – A teljesítés helyének meghatározása”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – Az adóalany által másik országban végzett tevékenységhez felhasznált termékek és szolgáltatások

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk (3) bekezdés, a) pont)

A 95/7 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállam területén letelepedett távközlési szolgáltató e rendelkezés alapján jogosult a más tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás számára nyújtott távközlési szolgáltatással kapcsolatban előzetesen felszámított hozzáadottértékadót az első tagállamban levonni vagy visszaigényelni, mivel ez a jog megillette volna e szolgáltatót, ha a szóban forgó szolgáltatásokat az első tagállamban nyújtotta volna.

(vö. 34. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2009. július 2. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 17. cikk (3) bekezdésének a) pontja – Az előzetesen felszámított HÉA levonhatósága és visszatérítése – Távközlési szolgáltatások nyújtása – Szolgáltatásnyújtás más tagállamban letelepedett címzett számára – A 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja – A teljesítés helyének meghatározása”

A C-377/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2008. augusztus 18-án érkezett, 2008. április 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **EGN BV – Filiale Italiana**

és

az **Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Ó Caoimh (előadó) tanácselnök, J. N. Cunha Rodrigues és J. Klučka bírák,

előtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

hivatalvezető: R. Grass,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az EGN BV – Filiale Italiana képviselőjében G. Boniello és G. Polacco avvocati,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében A. Aresu és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. 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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az EGN BV – Filiale Italiana (a továbbiakban: EGN) és az Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 2 (Adóhivatal – 2. számú római iroda; a továbbiakban: Agenzia) között az EGN által az 1999. év során nyújtott távközlési szolgáltatásokra vonatkozó hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) levonásának az Agenzia általi megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv hetedik preambulumbekkezdése szerint:

„mivel az adóköteles tevékenység helyének meghatározása – különösen az összeszerelésre szánt termékek értékesítése és a szolgáltatásnyújtás tekintetében – megítélési különbségekhez vezetett a tagállamok között; mivel jóllehet a szolgáltatás teljesítési helyének elvben azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye van, a szolgáltatás teljesítési helyének – különösen egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatások esetében, amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába – azon személy országát kell tekinteni, amely a szolgáltatás címzettje”.

4 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja elírja: „[a] [HÉA] alá tartozik [...] az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

5 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

6 A hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdése és (2) bekezdésének e) pontja 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:

[...]

e) a következő 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 lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

– szerzői jogok, szabadalmak, licenciák, védjegyek és hasonló jogok átruházása és átengedése,

– reklámszolgáltatások,

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

– valamely üzleti tevékenység gyakorlásától részben vagy egészben való tartózkodásra vagy az e) pontban említett valamely jog nem gyakorlására irányuló kötelezettségek,

– banki, pénzügyi és biztosítási tevékenység, beleértve a viszontbiztosítási szolgáltatást, a

széfénykeletk kivételével,

- munkaerőkölcsonzés,
- az ezen e) pontban említett szolgáltatások körében a közvetítők szolgáltatásai, amelyek harmadik személyek nevében és azok javára járnak el,
- ingó materiális javak bérbeadása, a szállítóeszközök kivételével.”

7 A hatodik irányelv 17. cikke a következőképpen fogalmaz:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [HÉA], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott [HÉA] levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[...]”

8 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK hatodik irányelv 9. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazásának az Olasz Köztársaság részére történő engedélyezéséről szóló, 1997. március 17-én 97/207/EK tanácsi határozat (HL L 86., 19. o.), amelyet az említett tagállam által benyújtott kérelem alapján fogadtak el, előírja:

„1. cikk

A [hatodik irányelv] 9. cikkének (1) bekezdésétől eltérően az Olasz Köztársaság jogosult akként rendelkezni, hogy a távközlési szolgáltatások az említett irányelv 9. cikk (2) bekezdés e) pontjának hatálya alá tartoznak. [...]

Távközlési szolgáltatásnak kell tekinteni a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullámos, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történő továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatásokat, beleértve az erre alkalmas berendezések használati jogának átruházását, illetve átengedését is.

2. cikk

A jelen határozat azon távközlési szolgáltatásokra alkalmazandó, amelyek keretében az adóköteles eseményre 1997. január 1-jét követően került sor. [...]

3. cikk

A jelen határozatban rögzített felhatalmazás 1999. december 31-ig vagy a távközlési szolgáltatások adóztatási helyét módosító irányelv hatálybalépésének időpontjáig van érvényben, ha ez az időpont korábbi, mint 1999. december 31.

4. cikk

A jelen határozat címzettje az Olasz Köztársaság.” [nem hivatalos fordítás]

9 A 97/207 határozat elfogadását követően a 77/388 irányelv módosításáról szóló, 1999. június 17-i 1999/59/EK tanácsi irányelv (HL L 162., 63. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 324. o.) 2000. január 1-jei hatállyal kiegészítette a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdésének e) pontját egy kilencedik francia bekezdéssel, amely a következőképpen fogalmaz:

„Távközlés. Távközlési szolgáltatásnak kell tekinteni a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullámos, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történő továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatásokat, beleértve az erre alkalmas berendezések használati jogának átruházását, illetve átengedését is. E rendelkezés értelmében vett távközlési szolgáltatásokba beletartozik a globális információs hálózatokhoz való hozzáférés biztosítása is.”

A nemzeti szabályozás

10 A hatodik irányelvet az olasz jogba a – később módosított – hozzáadottértékadó bevezetéséről és szabályozásáról szóló, 1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (a GURI 1972. november 11-i 292. számának rendes melléklete; a továbbiakban: 633/1972. sz. rendelet) ültette át.

11 A 633/1972. sz. rendelet 7. cikke (4) bekezdésének d) pontja, amely az adó területi hatályáról szól, többek között elírja, hogy „[a] távközlési szolgáltatásokat [...] belföldön teljesítik, ha ezen szolgáltatásokat az ott lakóhellyel rendelkező vagy az ott tartózkodó olyan személyek számára nyújtják, akik nem létesítettek más országban lakóhelyet, valamint ha azokat az Olaszországban lakóhellyel rendelkező, vagy más országban tartózkodó személyek Olaszországban található állandó telephelye számára nyújtják, kivéve ha azokat a [Közösségen] kívül használják fel”. Az említett cikk (4) bekezdésének e) pontja ezenkívül úgy rendelkezik, hogy „a d) pontban meghatározott szolgáltatásoknak a [Közösség] más tagállamaiban lakóhellyel, vagy tartózkodási hellyel rendelkező személyek számára való nyújtását (és a termékértékesítést) belföldön teljesítettnek kell tekinteni, ha a szolgáltatás címzettje nem adóalany abban az államban, ahol lakóhelye vagy tartózkodási helye található”.

12 A 633/1972. sz. rendelet 19. cikkének (1) bekezdése elírja a HÉA levonhatóságát a „vállalkozás ügyvitele, foglalkozása vagy szakmai tevékenysége gyakorlása érdekében beszerzett termékekkel vagy szolgáltatásokkal kapcsolatban”. Ugyanezen cikk (2) bekezdése szerint a HÉA nem vonható le, ha a beszerzés vagy a behozatal „adómentes vagy mindenesetre nem adóköteles tevékenységre” vonatkozik. Az említett cikk (3) bekezdésének b) pontja szerint azonban „az adólevonás lehetőségének a (2) bekezdésben meghatározott tilalma nem alkalmazható a külföldön végzett olyan tevékenységre, amely alapján jogosultság keletkezne a levonásra, ha azokat belföldön végeznék”.

13 A 633/1972. sz. rendelet 30. cikke (2) bekezdésének d) pontja akként rendelkezik, hogy abban az esetben, ha az éves HÉA-bevallás levonható többletet mutat, az adóalany választhatja

az elz? évi többlet összegének a következ? évben való levonását, vagy kérheti a levonható többlet teljes vagy részleges visszatérítését, „amennyiben túlnyomórészt olyan tevékenységet végez, amely a 7. cikk alapján nem adóköteles”.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

14 Az EGN a holland jog szerint bejegyzett EGN – Equant Global Network BV társaság olasz leányvállalata, amely a société internationale de télécommunications aéronautiques által ellenrzött társaság, amely utóbbi a belga jog szerint bejegyzett, tizenegy légiforgalmi társaság által 1949-ben, kifejezetten a légiforgalomnak szánt távközlési rendszer megvalósításának céljára alapított közös vállalat.

15 Az 1999. év során az EGN távközlési szolgáltatásokat nyújtott az Ensys Ltd számára, amelynek Írországban van a székhelye, és ebben az országban HÉA-alany, valamint szintén a société internationale de télécommunications aéronautiques ellenrzése alatt áll.

16 Mivel ezek a szolgáltatások Olaszországban nem HÉA-kötelesek, tekintettel arra, hogy nem teljesül a 633/1972. sz. rendelet 7. cikke (4) bekezdésének d) pontjában elírt, ezen tagállambeli letelepedésre vonatkozó feltétel, az EGN, amely az olaszországi székhellyel rendelke? beszállítói által elzetesen felszámított HÉA-ra tekintettel állandó hitelez?i pozícióban volt, 2000. február 7-én kérte az Agenziától az 1999. évre vonatkozó 9 400 000 000 ITL összeg? HÉA visszatérítését, valamint a korábbi évekre vonatkozóan számított 101 968 000 ITL összeg? fennmaradó követelés visszatérítését.

17 Az említett visszatérítésre vonatkozó kérelmet az Agenzia 2001. március 23-i határozatával elutasította azzal az indoklással, hogy nem teljesültek az EGN részére elzetesen felszámított HÉA levonásának, illetve visszatérítésének feltételei.

18 Az említett elutasító határozattal szemben az EGN által benyújtott keresetr?l dönt? Commissione tributaria provinciale di Roma 2001. szeptember 10-i ítéletében úgy vélte, hogy a 633/1972. sz. rendelet 7. cikke alapján a felperes jogosult volt a HÉA levonására azon tevékenységek tekintetében, amelyek ugyan nem HÉA-kötelesek, azonban az említett rendelet 19. cikke (3) bekezdésének b) pontja alapján adókötelesek lennének, ha azokat Olaszországban végeznék.

19 Az Agenzia által elterjesztett fellebbezést követ?en a Commissione tributaria regionale del Lazio 2003. szeptember 19-i ítéletével hatályon kívül helyezte az említett ítéletet, és elutasította az EGN-nek a HÉA levonására és az elzetesen felszámított összegek visszatérítésére vonatkozó kérelmét. Ez a bíróság ugyanis úgy vélte, hogy a 633/1972. sz. rendelet 19. cikke (3) bekezdésének b) pontja nem alkalmazható azon ok miatt, hogy „a másik országban végzett tevékenységek, amelyek alapján jogosultság keletkezne a levonásra, ha azokat belföldön végeznék” fordulat kizárólag azokra a tevékenységekre vonatkozik, amelyeket valóban külföldön végeztek. Az említett rendelet 7. cikke (4) bekezdésének e) pontjában elírt területen kívüli hatályra vonatkozó jogi fikció nem vehet? figyelembe, mivel ez az önkényes és fiktív területen kívüli hatály semmilyen szabály alapján nem min?sül tényleges területen kívüli hatálynak. Következésképpen, mivel a szóban forgó távközlési szolgáltatások Olaszországban nem HÉA-kötelesek, ezen rendelet 19. cikkének (2) bekezdése szerint kizárt, hogy azok alapján jogosultság keletkezne az elzetesen felszámított HÉA levonására vagy visszatérítésére.

20 A kérdést elterjeszt? bíróság, amely az EGN által benyújtott felülvizsgálati kérelem tárgyában jár el – miután megállapította, hogy a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezéseit eltér?en értelmezik az alsóbb fokú nemzeti bíróságok –, azt kívánja megtudni, hogy a Commissione tributaria regionale del Lazio által elfogadott értelmezés nem jár-e a verseny

torzulásával. Amennyiben ugyanis a más tagállamba irányuló távközlési szolgáltatás nyújtása esetén a HÉA azon a helyen fizetendő, ahol a szolgáltatás címzettjének székhelye található, a szolgáltatás nyújtója kedvezőtlenebb helyzetbe kerül az ezen szolgáltatásokat egyazon tagállamon belül nyújtó szolgáltatóhoz képest.

21 E körülmények között a Corte suprema di cassazione felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A [hatodik irányelv] 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja lehetővé teszi-e, hogy az a szolgáltató, aki jogosult lenne levonni a [távközlési szolgáltatások nyújtásához] kapcsolódó termékek beszerzése, illetve behozatala után felszámított HÉA-t, ha e szolgáltatásokat belföldön teljesítené, gyakorolja e levonási jogot azon, a Közösség különböző tagállamaiban letelepedett adóalanyok között nyújtott távközlési szolgáltatások esetén, amelyek címzettje HÉA-alany?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

22 A kérdésével az elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben érintetthez hasonló, valamely tagállam területén letelepedett távközlési szolgáltató ezen rendelkezés alapján jogosult-e a más tagállamban letelepedett vállalkozás számára nyújtott távközlési szolgáltatással kapcsolatban elzetesen felszámított HÉA-t ebben a tagállamban levonni vagy visszaigényelni.

23 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján az összes, ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerinti HÉA-alany jogosult a HÉA levonására vagy visszatérítésére, amennyiben azokat a szolgáltatásokat, amelyekért ezt az adót elzetesen felszámították, külföldön az említett 4. cikk (2) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységekhez használták fel, amelyek tekintetében adólevonási jog keletkezett volna, ha azokat belföldön végezték volna.

24 A jelen esetben nem vitatott, hogy az EGN Olaszországban HÉA-alany, mivel ebben a tagállamban végez távközlési szolgáltatások nyújtásából álló gazdasági tevékenységet, amely a hatodik irányelv 4. cikke (1) és (2) bekezdése rendelkezéseinek hatálya alá tartozik.

25 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy ha az ilyen szolgáltatásokat Olaszországban letelepedett címzettek részére nyújtják, olyan e tagállamban teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülnek, amelyek jogot keletkeztetnek az elzetesen felszámított HÉA levonására vagy visszatérítésére a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdésével együttesen olvasott hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében.

26 E körülmények között annak meghatározása érdekében, hogy az Olaszországban letelepedett EGN-hez hasonló vállalkozások által más tagállamban, a jelen esetben Írországból, székhellyel rendelkező vállalkozás részére nyújtott távközlési szolgáltatás alapot teremt-e az első tagállamban az elzetesen felszámított HÉA levonására vagy visszatérítésére, meg kell vizsgálni, hogy az ilyen szolgáltatások tekinthetők-e úgy, hogy azokat a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának értelmében „másik országban” nyújtották.

27 Ebben a vonatkozásban 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 a kettős adóztatáshoz, másrészt a bevételek adóztatásának elmaradásához vezethetnek (lásd különösen a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4595. o.] 20. pontját, a C-291/07. sz.

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben 2008. november 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 24. pontját és a C-1/08. sz. Athesia Druck ügyben 2009. február 19-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 20. pontját).

28 Arra is emlékeztetni kell, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (1) és (2) bekezdésének viszonyát illetően az (1) bekezdés alkalmazása semmiképpen sem elözi meg a (2) bekezdését. Arra a kérdésre kell minden esetben választ adni, hogy az adott eset a 9. cikk (2) bekezdésében szabályozott esetek valamelyike alá tartozik-e. Ha nem, akkor az az (1) bekezdés alá tartozik (lásd különösen a C-167/95. sz. Linthorst, Pouwels en Scheres ügyben 1997. március 6-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-1195. o.] 11. pontját, a C-452/03. sz., RAL (Channel Islands) és társai ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3947. o.] 24. pontját, valamint a C-114/05. sz. Gillan Beach ügyben 2006. március 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-2427. o.] 15. pontját).

29 Amint az a hatodik irányelv hetedik preambulumbekkezdéséből kitűnik, ezen irányelv 9. cikke (2) bekezdésének célja összességében az, hogy különös szabályozást állapítson meg azon szolgáltatások vonatkozásában, amelyeket adóalanyok között nyújtanak, és amelyek költségeit belefoglalják a termékek árába (a fent hivatkozott Dudda-ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontja, valamint a fent hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítélet 16. és 17. pontja).

30 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az alapügyben érintetthez hasonló távközlési szolgáltatások nyújtása a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontjában meghatározott különleges kapcsoló szempontok hatálya alá tartozik.

31 Ki kell azonban jelenten, hogy az alapügyben érintett időszakban az ilyen távközlési szolgáltatások vonatkozásában a különleges kapcsoló szempontok alkalmazása nem magából a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontjából következett, amint az a kérdést előterjesztő bíróság és az EGN állítja, hanem – ahogy arra az Európai Közösségek Bizottsága helyesen rámutatott – a 97/207 határozat 1. cikkének első bekezdéséből, amely az Olasz Köztársaság erre vonatkozó kérelmének előterjesztését követően engedélyezte e tagállam számára, hogy a szóban forgó irányelv 9. cikkének (1) bekezdésétől eltérően a távközlési szolgáltatásokat ezen cikk (2) bekezdése e) pontjának hatálya alá vonja 1997. január 1-jétől 1999. december 31-ig, vagy az utóbbi rendelkezést módosító irányelv hatálybalépésének időpontjáig. A távközlési szolgáltatásoknak a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontjába való felvétele az 1999/59 irányelv későbbi elfogadásának eredménye, amelyet a tagállamoknak csak 2000. január 1-ig kellett átültetniük.

32 A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának szövegéből – a 97/207 határozat 1. cikkének első bekezdésével együttes olvasatban – az következik, hogy az olyan távközlési szolgáltatás esetében, amelyet a Közösségen kívül letelepedett személynek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helye az, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

33 Ebből következően, mivel az alapügyben szóban forgó távközlési szolgáltatás címzettje más tagállamban telepedett le, mint amelyben e szolgáltatások nyújtójának székhelye található, az említett szolgáltatásnyújtást úgy kell tekinteni, hogy azt „másik országban” nyújtották a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében, következésképpen annak abban a tagállamban, ahol a szolgáltatás nyújtója letelepedett, jogot kell keletkeztetnie az előzetesen felszámított HÉA levonására vagy visszatérítésére, mivel az ilyen szolgáltatások megalapoznák ezt a jogot, ha azokat ezen tagállamban végezték volna.

34 A fentiekre tekintettel azt a választ kell adni az előterjesztett kérdésre, hogy a hatodik

irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben érintetthez hasonló, valamely tagállam területén letelepedett távközlési szolgáltató e rendelkezés alapján jogosult a más tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás számára nyújtott távközlési szolgáltatással kapcsolatban elzeteresen felszámított HÉÁt az első tagállamban levonni vagy visszaigényelni, mivel ez a jog megillette volna e szolgáltatót, ha a szóban forgó szolgáltatásokat az első tagállamban nyújtották volna.

A költségekről

35 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

Az 1995. április 10-i 95/7/EK 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 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben érintetthez hasonló, valamely tagállam területén letelepedett távközlési szolgáltató e rendelkezés alapján jogosult a más tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás számára nyújtott távközlési szolgáltatással kapcsolatban elzeteresen felszámított hozzáadottértékadót az első tagállamban levonni vagy visszaigényelni, mivel ez a jog megillette volna e szolgáltatót, ha a szóban forgó szolgáltatásokat az első tagállamban nyújtották volna.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.