

E. SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. március 7.1(1)

C?166/05. sz. ügy

Rudi Heger GmbH

kontra

Finanzamt Graz?Stadt

1. Az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik irányelv)(2) alapján kivetett és beszedett HÉA szempontjából az adóköteles tevékenység helyének meghatározására vonatkozik.
2. Az osztrák Verwaltungsgerichtshof (Közigazgatási Bíróság) el?tt folyamatban lév? ügy egy németországi székhely? társasággal kapcsolatos, amely nagy mennyiségben halászati engedélyeket vásárolt Ausztriában – ahol nem nyújt szolgáltatást, és ezért a HÉA szempontjából nincsen nyilvántartásba véve – annak érdekében, hogy ezen engedélyeket, amelyek Ausztriában meghatározott folyópart?szakaszokon halászati jogot biztosítanak, az ügyfeleknek más országokban továbbértékesítse.
3. A nemzeti bíróság arra vár választ, hogy az engedélyek továbbértékesítése „ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak” min?sül?e az irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint.
4. Amennyiben igen, akkor Ausztriában, ahol az ingatlan fekszik, adókötelesnek min?sül, és ezért a felperes társaságnak Ausztriában a HÉA szempontjából nyilvántartásba kell vetetnie magát, ahol az engedélyekért általa fizetett árból le tudja majd vonni az el?zetesen felszámított adót.
5. Amennyiben nem, és a tevékenység rendes szolgáltatásnyújtásnak min?sül a 9. cikk (1) bekezdése alapján, akkor a szolgáltatásnyújtás helye Németország, ahol a társaság székhelye található, és ahelyett, hogy az el?zetesen megfizetett adót levonná, 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelvben (a továbbiakban: nyolcadik irányelv)(3) meghatározott eljárás szerint visszatérítést kell kérnie.

Jogi háttér

A vonatkozó közösségi szabályozás

6. A hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének értelmében termékértékesítés: a materiális

javak feletti tulajdonjog átengedése. Az irányelv 5. cikke (3) bekezdésének a), illetve b) pontja alapján tagállamok materiális javaknak tekinthetők „az ingatlanokkal kapcsolatos meghatározott jogokat”, illetve azon „dologi jogokat, amelyek birtokosuk [helyesen: a jogosult] számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett”.

7. A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározás szerint szolgáltatásnyújtás „minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.” E tevékenységek közé tartozik többek között az „immateriális javak átengedése”, és a „kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot [helyesen: valamely cselekmény vagy állapot] től való tartózkodásra”.

8. A hatodik irányelv hetedik preambulumbekkezdése szerint az adóköteles tevékenység helyének meghatározása „– különösen [...] a szolgáltatásnyújtás tekintetében – megítélési különbségekhez vezetett a tagállamok között.” A hatodik irányelv 9. cikke ezért meghatározza azokat a szabályokat, amelyek alapján a HÉA szempontjából a szolgáltatásnyújtás helye (és így a szolgáltatásnyújtás adókötelezettségének helye) megállapítható.

9. A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében megállapított általános szabály szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó „gazdasági tevékenységének székhelye vagy [...] állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

10. Ezt követően a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése a 9. cikk (1) bekezdésében foglalt általános szabály alól számos kivételt állapít meg. A 9. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerint „az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások esetén, ideértve az ingatlanügynökök és szakértők szolgáltatásait, az építési munkák elkészítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építésszek és építészkivitelező irodák munkái, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik.”

11. A 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja felsorolja azokat a szolgáltatásokat, amelyeket ha – többek között – a Közösségben, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyok számára 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.” E listán szerepel többek között a „tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és információszolgáltatás,” továbbá a „munkaadó-kölcsönzés”.

12. A 13. cikk a HÉA alóli mentességeket állapítja meg. A 13. cikk B. részének b) pontja mentesíti többek között az ingatlanok haszonbérbe adását és bérbeadását.

13. Határon átnyúló szolgáltatásnyújtás esetén a visszatérítés a nyolcadik irányelvben alapul. Lényegében az elzetesen felszámított HÉA visszatérítésére vonatkozó jog a nyolcadik irányelv alapján akkor gyakorolható, ha a más tagállamban honos adóalany nem végez a HÉA hatálya alá tartozó tevékenységet annak az országnak a területén, amelyben részére elzetesen felszámított HÉA-t számláznak ki. Ezzel szemben abban az esetben, ha az adóalany utóbb a HÉA hatálya alá tartozó tevékenységet végez ezen ország területén, a nyolcadik irányelvben foglaltak szerint elveszti a HÉA visszatérítéséhez fűződő jogát, és így a hatodik irányelv 17. és soron következő cikkeiben rögzített, adólevonásra vonatkozó általános szabályok alkalmazandók.

A vonatkozó nemzeti szabályozás

14. Az 1994. évi osztrák Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény) (a továbbiakban: UStG) 3a. §-ának (6) bekezdése ülteti át – lényegében azonos szöveggel – a

hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának rendelkezéseit.

15. Az osztrák szövetségi pénzügyminiszter rendelete,(4) amelyet az 1994. évi UStG felhatalmazása alapján fogadott el, ülteti át többek között a nyolcadik irányelv előírásait. E rendelet alapján az Ausztriában előzetesen felszámított HÉA visszatérítéséhez való jog többek között akkor keletkezik, ha az Ausztriában székhellyel nem rendelkező vállalkozás olyan (későbbi) továbbértékesítést végzett, amelynek esetében a teljesítés helye, így az adózás helye nem Ausztria. Ha azonban a továbbértékesítésre Ausztriában került sor, az előzetesen felszámított HÉA visszatérítésére e rendelet alapján nem keletkezik jog, hanem a rendes szabályok szerint adólevonásra van lehetőség.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

16. A Rudi Heger GmbH (a továbbiakban: Heger) németországi székhellyel rendelkezik. Ausztriában nem rendelkezik telephellyel. A Heger 1997-ben és 1998-ban a felső-ausztriai Gmundner Traun folyóra vonatkozó, meghatározott halászati kvótát vásárolt az ausztriai székhelyű Flyfishing Adventure GmbH (a továbbiakban: Flyfishing) társaságtól. A kvóta megvásárlásával a Heger halászati engedélyeket szerzett, amely a folyó meghatározott szakaszára vonatkozó halászati jogot biztosított a jogosultak számára az év bizonyos időszakában. A Heger továbbértékesítette az engedélyeket számos ügyfél számára az Európai Unióban.

17. A Flyfishing a szóban forgó engedélyek vételárán felül 20%-os adókulcs mellett kiszámlázta az osztrák HÉA-t a Hegerre, összesen 152 000 ATS (azaz hozzávetőleg 11 045 euró) értékben.

18. A Heger 1999 decemberében a nyolcadik irányelvet az osztrák jogba átültető rendelkezések alapján kérelmet nyújtott be az illetékes osztrák hatósághoz az 1997-ben és 1998-ban beszerzett halászati engedélyekkel kapcsolatban megfizetett HÉA visszatérítése iránt.

19. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a kérelmet azon okból utasították el, hogy a halászati engedélyeknek a Heger által ügyfelei részére történő továbbértékesítése ausztriai ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak minősül. E szolgáltatásnyújtás (függetlenül attól, hogy a Heger, a szolgáltató, Németországban rendelkezik székhellyel) ezért olyan szolgáltatásnyújtásnak minősül, amelyre Ausztriában került sor, és ezért ott adóköteles. Így az előzetesen felszámított HÉA visszatérítéséhez való jogosultság feltételei a Heger által a Flyfishingtól megvásárolt halászati kvóták tekintetében a nyolcadik irányelvet átültető osztrák rendelkezések értelmében nem teljesültek.

20. A Heger fellebbezést nyújtott be e határozat ellen a nemzeti bírósághoz, amely felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A [hatodik irányelv] 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti »ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak« minősül-e a halászati jognak a halászati engedély visszatérítésének átruházása útján történő átengedése?”

21. Olaszország és a Bizottság írásbeli észrevételt nyújtott be. Tárgyalás tartását nem kérték, ezért arra nem került sor.

Elemzés

22. A jelen ügyben a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontja akkor alkalmazandó, azaz az ügylet

akkor min?sül „ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak”, ha a következ? együttes feltételek teljesülnek. El?sör is szükséges, hogy a halászlai engedélyek átengedése „szolgáltatásnyújtásnak” min?süljön, másodszor, hogy az engedélyben meghatározott folyószakaszok „ingatlanok” min?süljenek, végezetül pedig kell? er?sség? kapcsolat álljon fenn a kett? között. Ha ezek megvalósulnak, az ügylet adókötelezettsége helyének Ausztriát kell tekinteni, ahol a folyó található.

23. El?zetesen három megjegyzést szükséges tenni.

24. El?sör is a Bíróság már kimondta, hogy a hatodik irányelvben használt fogalmak kifejezett meghatározás és a tagállamok jogrendszerre való utalás hiányában a közösségi jog autonóm fogalmai, és ezért meghatározásukat a közösségi jog segítségével kell elvégezni.(5) A Bíróság így (például) közösségi meghatározást adott az „ingatlan” és a „bérbeadás” fogalmainak, amikor a hatodik irányelv 13. cikkében meghatározott mentességeket értelmezte,(6) és a „reklámszolgáltatások” fogalmának a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontja alapján.(7)

25. Ugyanez az érvelés vélhet?leg alkalmazható a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott fogalmakra is. A 9. cikk (2) bekezdésének a) pontja nem határozza meg kifejezetten azokat a fogalmakat, amelyeket használ, és nem utal a nemzeti jogrendszerekre sem a meghatározásuk érdekében. Ezzel ellentétes utalás hiányában és a jogbiztonság érdekében az ugyanazon közösségi jogi eszköz különböz? rendelkezéseiben használt fogalmat nyilvánvalóan ugyanúgy kell értelmezni. A hatodik irányelv hetedik preambulumbekkezdéséb?l következik továbbá, hogy a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott rendelkezések célja, ahogyan azt a Bíróság a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja vonatkozásában már megállapította,(8) hogy közös és egységes szempontokat alkalmazzanak annak érdekében, hogy elkerüljék a nemzeti joghatóságok közötti kollíziót és a tagállamok HÉA?rendszer alkalmazásából ered? eltéréseket, valamint a kett?s adóztatás és az adóztatás elmaradásának eseteit. Ez csak úgy érhet? el, ha a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontjában használt fogalmaknak közösségi meghatározást adnak.(9)

26. Másodszor a hatodik irányelv 9. cikkének értelmezésénél „a kiindulópont” általában a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye.(10) A Bíróság azonban a Dudda?ügyben hozott ítéletben(11) már kimondta, hogy „a 9. cikk (1) bekezdésének alkalmazása semmiképpen sem el?zi meg a 9. cikk (2) bekezdését. Arra a kérdésre kell minden esetben választ adni, hogy az [tehát az ügylet] a 9. cikk (2) bekezdésében szabályozott esetek valamelyike alá tartozik?e; ha nem, akkor az az (1) bekezdés alá tartozik”.

27. Harmadszor a HÉA, amely fogyasztási adó, azon az elven alapul, amely szerint azt az igénybevétel helyén kell kivetni.(12) Mégis, a hatodik irányelv a szolgáltatásnyújtás tekintetében azt az általános szabályt fektette le, hogy a szolgáltatásnyújtás helye – és ebb?l következ?en az adózás helye – az, ahol a szolgáltató található, amint azt a 9. cikk (1) bekezdése rögzíti. Így a közösségi jogalkotó bels? feszültséget hozott létre a hatodik irányelvben azáltal, hogy a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó szabályokat a származási ország, és nem a rendeltetési hely elvére alapozta.

Szolgáltatások nyújtása

28. A hatodik irányelv 5. cikkének (3) bekezdése lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy az ingatlanon fennálló egyes érdekeltségeket, illetve egyes dologi jogokat „materiális javaknak”, azaz dolognak tekintsék. Azonban akkor is, ha a halászlai engedélyeket elvileg az ingatlanon fennálló érdekeltségnek, illetve dologi jognak lehetne tekinteni (amely kérdéses), a Bizottság észrevételei utalnak arra, hogy Ausztria nem élt e lehet?séggel.

29. Ebből következően a halászati engedélyre vonatkozó kereskedelmi ügyletek nem tekinthetők termékértékesítésnek a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése alapján. Ezért azok a szolgáltatásnyújtás kiegészítő fogalmába tartoznak a 6. cikk (1) bekezdése alapján. Emellett nincs semmi különösen említett vagy mesterséges abban, ha a halászati engedélyek értékesítését a hatodik irányelv értelmében „immateriális javak átengedésének” vagy „valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely cselekmény vagy állapot létrejöttére való kötelezettségvállalásnak” tekintjük.

Ingatlanok

30. A Bíróság Marselisborg-ügyben hozott ítéletéből következik, hogy a kikötő víz alatt fekvő területének meghatározott szakaszai a hatodik irányelv szempontjából ingatlannak tekinthetők.⁽¹³⁾ Ugyanezt az elvet kell alkalmazni a folyómeder elkülöníthető szakaszára is, amelyre a halászati engedélyek vonatkoznak. Akárcsak a Marselisborg-ügyben a vízi kikötőhelyek, ezek is ingatlannak minősülnek.

A kapcsolat mértéke

31. A nemzeti bíróság által előterjesztett kérdés megválaszolása a nyújtott szolgáltatás és az ingatlan között fennálló kapcsolat mértékének és természetének meghatározásától függ. Első ránézésre megállapítható – ahogyan azt Olaszország észrevételeiben kifejezte –, hogy a kérdéses halászati jogokat csak a Gmunder Traun folyón lehet gyakorolni, és csak azokon a szakaszokon, amelyekre az engedély vonatkozik. A Heger ügyfelei lakhatnak Németországban, Olaszországban, Hollandiában vagy Belgiumban, és a Németországban székhellyel rendelkező Heger halászati engedélyt ruházhat át rájuk. Az általuk megvásárolt halászati engedélyt azonban csak akkor használhatják, ha elmennek Gmunder Traun folyóhoz, és ott halásznak. A halászati engedélyek a kérdéses ingatlan meghatározott használatához közvetlenül kapcsolódnak. A halászati engedély biztosítása ezért „ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak” minősül.

32. Noha ez az érvelés első ránézésre vonzó, nem válaszol a kérdés lényegére: miért, hogyan, és meddig tekinthető ingatlannal (a Gmunder Traun folyóval) „kapcsolatos szolgáltatásnak” a nyújtott szolgáltatás (például az, hogy a Heger a halászati engedélyeket továbbértékesítette az ügyfeleinek)?

33. Világos, hogy különböző szolgáltatások különböző mértékben és különböző módon kapcsolódnak az ingatlanhoz. Ahogyan arra a Bizottság az észrevételeiben helyesen rámutat, nem lenne helyes a „kapcsolatos” kifejezést túl kiterjesztően értelmezni. Valóban létezik egyfajta *reductio ad absurdum*, mivel végső soron bármilyen szolgáltatás ilyen vagy olyan módon „kapcsolatos” lehet ingatlannal mint körülhatárolt területtel. Számomra nem tűnik hasznosnak a probléma esetenkénti vizsgálata. Ehelyett olyan tárgyilagos szempont meghatározására kell törekedni, amelyet alkalmazni lehet annak megállapításánál, hogy a nyújtott szolgáltatás a kérdéses ingatlannal „kapcsolatos”-e.

34. Fontos hangsúlyozni, hogy a Heger által az ügyfeleinek nyújtott szolgáltatás, a Flyfishingtől vásárolt halászati kvóta alapján, amelyre az előzetesen felszámított HÉÁ-t kiszámlázták, és amelyet a Heger vissza kívánt igényelni, a halászati engedélyek továbbértékesítésében állt. Ez azt jelenti, hogy az ingatlan (a folyómeder körülhatárolt részei) és a nyújtott szolgáltatás (a halászati engedély biztosítása) közötti kapcsolat mértéke máris kevésbé közvetlenné vált, és a Heger által nyújtott „szolgáltatásnak” e része engedélyek megszerzéséből állt, amelyet aztán továbbadott az ügyfeleinek. Ezt ebben az értelemben úgy is lehet tekinteni, mint „kapcsolt árut”, amely magából az engedélyből és az ügyfél halászatra való igényének teljesítéséből áll. Azáltal, hogy a Hegerrel halászati engedélyt vásárol, az ügyfél megszerzi magát az engedélyt, amely halászatra jogosítja,

emellett elkerülheti azokat a kellemetlenségeket, amelyek az engedélynek közvetlenül a saját részére történ? megszerzésével járnak. Ez az elemzés véleményem szerint alátámasztja, hogy szükség van olyan tárgyilagos szempontra, amely alapján megállapítható, hogy a nyújtott szolgáltatás és a kérdéses ingatlan között fennáll-e valamilyen kapcsolat.

35. Véleményem szerint a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának első mondatában található „kapcsolatos” kifejezést legjobban a második mondatban meghatározott példákon keresztül lehet értelmezni. Az „ingatlanügynökök és ?szakért?k szolgáltatásai, az építési munkák el?készítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatások, mint például az építésszek és építésskivitelez? irodák munkáira” való utalásból lehet következtetni a szolgáltatás és az ingatlan közötti kapcsolat azon jellegére, amelyre a közösségi jogalkotó gondolt e rendelkezés elfogadása során.

36. A 9. cikk (2) bekezdése a) pontjában szerepl? felsorolás inkább példálózó, mint kimerít?. Mégis az e rendelkezésben kifejezetten felsorolt szolgáltatások mindegyike megegyezik abban, hogy azok ingatlannal „kapcsolatosak”. Mind olyan szolgáltatás, amelyet az ingatlan érdekében, vagy arra irányulva nyújtanak. Céljuk az ingatlan jogi vagy fizikai megváltoztatása. Ingatlanügynökök és ?szakért?k értékelik és árulják az ingatlant. Az építész tervezi, el?készíti és az építésskivitelez? irodákkal együtt összehangolja, valamint felügyeli elkészítését és megváltoztatását.

37. Ezzel szemben a halászati engedélyek biztosítása nem olyan szolgáltatás, amelynek tárgya azon ingatlan (folyómeder) jogi vagy fizikai módosítása, amellyel ezen engedélyek „kapcsolatosak”. Sokkal inkább azt teszi lehetővé, hogy nem kizárólagos módon a folyó lehetséges használatának egyik módját élvezzék. Másként fogalmazva, inkább olyan szolgáltatás, amely az ingatlanból ered, mint amelyet arra irányulva nyújtanának.

38. Az egyik lehetséges megközelítés szerint az „ingatlanokkal kapcsolatos” kifejezésnek, akárcsak az ingatlanra *irányuló* kapcsolódó szolgáltatásoknak magában kellene foglalni azon tulajdon *használatávaljáró* szolgáltatásokat. A hatodik irányelv javasolt módosítása (ismertetését lásd alább) valóban kifejezetten beilleszti ezt a kiegészít? szempontot. A hatályos szöveg azonban nem utal rá, és a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának második mondatában felsorolt példák egyike sem foglalja magában az érintett tulajdon használatát. A hatályos szöveg egyik olvasata könnyen ahhoz a következtetéshez vezet, hogy a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontjában jelenleg el?írt kapcsolat lényege, hogy a nyújtott szolgáltatás az ingatlanra irányul, és nem *abból* ered. Ezen az alapon a halászati jogok értékesítése és a Gmunder Traun folyó közötti kapcsolat nem tartozik a hatodik irányelv 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának hatálya alá.

39. Megvizsgáltam a halászati engedélyek és a vadászati jogok közötti hasonlóságot, amely kézenfekv?nek t?nik számomra. Végs? soron mindkett? nem kizárólagos jogokat biztosít vadon él? állatok üldözéséhez és elfogásához, amelyek él?helye és területe olyan terület, amely „a földfelszín egy meghatározott területe, [...] amely tulajdonba és birtokba vehet?”.(14) A Bíróság a Stadt Sundern?ügyben hozott ítéletben(15) vadászati jogokkal foglalkozott, amelyben megállapította, hogy a vadászterületek bérbeadása nem min?sül mez?gazdasági szolgáltatásnak a hatodik irányelv 25. cikkének (2) bekezdése értelmében, hanem olyan általános szolgáltatásnyújtás, amely az irányelv általános rendelkezéseinek hatálya alá tartozik.(16) Azonban az a kérdés, hogy a vadászterületek bérbeadása „ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnyújtásnak” számít-e a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontja alapján, nem merült fel abban az ügyben.

40. Távolabbról nézve e kérdést úgy t?nik számomra, hogy a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjában a „kapcsolatos” kifejezés kiterjeszt? értelmezése legalább két tekintetben használhatatlan eredményhez vezet.

41. El?ször is észlelhet? nehézségeket jelentene számos szolgáltatónak az Európai Unióban. Vegyünk például egy olyan társaságot, amely a valamely tagállamban található állandó telephelyér?l más tagállamokban található vidámparkokba való kirándulásra, vagy golfórákra szóló foglalásokat értékesít. Ha a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját kiterjeszt?en kell értelmezni, e társaságnak minden célországban nyilvántartásba kell vetetnie magát a HÉA szempontjából, ha nem akarná elveszíteni az el?zetesen levont HÉA visszaigénylésének lehetőségét a vidámparkok és golfórák tekintetében, mivel a foglalás mint szolgáltatás ingatlannal „kapcsolatos” lenne.

42. Másodszor ez a hatodik irányelv egyes más rendelkezéseit értelmetlenné teszi. A Bizottság ezt az érvelést a 9. cikk (2) bekezdése e) pontjában említett olyan és egyéb hasonló szolgáltatásokkal szemlélteti, mint amelyeket tanácsadók, mérnökök, tanácsadó irodák, ügyvédek, könyvel?k nyújtanak, vagy mint a munkaer?kölcsonzés. Az ingatlannal való gyenge kapcsolat (amelyet nem nehéz elképzelni) e szolgáltatásokat a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának hatálya alá vonná. Mégis, a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja olyan különleges szabályt határoz meg, amely szerint e szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy szokásos tartózkodási helye található. Ugyanez az érvelés látszik alkalmazhatónak a hatodik irányelv 26. cikkével összefüggésben, amely el?írja, hogy az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany által nyújtott szolgáltatás teljesítési helyének a HÉA szempontjából azt kell tekintetni, ahol gazdasági tevékenységének székhelye található, és nem azt a helyet, ahol a címzett tartózkodási helye van.

43. A javasolt értelmezés el?nye, hogy e hiányosságokat kiküszöböli, és ezzel egyidej?leg erősíti a jogbiztonságot a hatodik irányelv alkalmazásával összefüggésben azáltal, hogy ésszer?en világos szempontokat határoz meg ahhoz, hogy a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának jelenlegi hatálya a hatodik irányelv többi rendelkezését?l megkülönböztethet? legyen.

44. Megvizsgáltam, hogy az egyik értelmezés a másik értelmezéshez képest jobban el?segíti-e a szabad mozgást és az egységes piaci integrációt. Elmondható, hogy a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának megszorító értelmezése ezt eredményezi, amennyiben azt jelenti, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező értékesítő nem éri hátrány azáltal, hogy a nyolcadik irányelv alapján nem jogosult az el?zetesen felszámított HÉA visszaigénylésére, vagy azáltal, hogy – ha vissza kívánja igényelni az el?zetesen felszámított adót – köteles lenne magát HÉA-nyilvántartásba vetetni egy vagy több, a székhelye és HÉA-nyilvántartása szerint?l eltér? olyan tagállamban, amelyben szolgáltatásokat vesz igénybe, hogy a hatodik irányelv alapján a levonást igénybe vegye. Másrészt azonban a visszatérítési eljárás önmagában nehézkes(17) – a gyakorlatban (a konkrét körülményekt?l függ?en) talán nehezkesebb az egyszerre több tagállamban történ? HÉA-nyilvántartásba vételnél is.

45. Úgy t?nik számomra, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági szerepl? – akár úgy próbálja megoldani az el?zetesen levont HÉA visszaigénylését, hogy HÉA-nyilvántartásba veteti magát a másik tagállamban is, ahol a szolgáltatást nyújtja (a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának kiterjeszt? értelmezése ezt eredményezi), akár a visszatérítési eljárást választja (ugyanezen rendelkezés megszorító értelmezése ezt eredményezi) – mindenképpen hátrányosabb helyzetben van a helyi értékesítőhöz képest, akiknek egyszer?en le kell vonnia az el?zetesen felszámított HÉA-t az általános szabályok szerint. Mindkét esetben pontosan azért visel több adminisztratív terhet, mert egyszerre több tagállamban kereskedik (e probléma minden határon átnyúló szolgáltatásnyújtásnak velejárója, amely adóköteles személyek között történik). E

problémát persze egyszer?en figyelmen kívül is hagyhatja, és az „elveszett” HÉÁ?t beszámíthatja szolgáltatásainak árába, majd kiszámlázhatja a HÉÁ?t a saját tagállamában az így képzett teljes ár tekintetében. Ha azonban a problémát így közelíti meg, az általa nyújtott szolgáltatás ára valószínűleg magasabb lesz, mint a helyi gazdasági szerepl?é.

A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának lehetséges módosítása

46. Itt kell felhívni a figyelmet a hatodik irányelvnek a szolgáltatásnyújtás helyének tekintetében való módosítására irányuló újabb kelet? javaslatokra.(18)

47. E javaslatok kifejezetten a szolgáltatás igénybevételének helye szerinti adóztatás felé való általános elmozdulásnak tekinthet?k, ami általában kívánatos. Ezek a Bizottság Adóügyi és Vámuniós F?igazgatóságában 2003 májusában elindított konzultációs eljárás eredményei.(19) A Bizottság a „HÉA – a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” cím? konzultációs anyagban, amelyben felvázolta a HÉA szabályok javasolt „módosítását” a szolgáltatást nyújtó helyét?l az igénybe vev? helyéhez való elmozdulás érdekében, megjegyezte, hogy még mindig szükség van kivételre olyan szolgáltatások tekintetében, amelyek ingatlanokkal kapcsolatosak,(20) és kifejezetten felkérte az érdekelteket, hogy nyújtsanak be „észrevételeket arra az ötletre vonatkozóan, amely szerint az adóköteles személyekkel összefüggésben a szolgáltatásnyújtás szabályait a származási ország elve helyett a rendeltetési hely elvére alapozzák.” A Bizottság a beérkezett észrevételek alapján fogalmazta meg a javaslatait.

48. A 9. cikk (2) bekezdésének a) pontjának jelenleg hatályos szövegével kapcsolatban az új 9a. cikkre vonatkozó javaslat így hangzik:

„Ingatlan

Az ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás – beleértve az ingatlanügynökök és szakért?k szolgáltatásait, a *hotelek és hasonló létesítmények szálláshelyadási szolgáltatását, az ingatlan használati jogának biztosítását*, valamint az építés el?készítését és koordinálását lehetővé tev? szolgáltatásokat, úgymint a mérnöki szolgáltatások és az olyan cégek szolgáltatásai, amelyek helyszíni felügyeletet nyújtanak – teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan található.”(21)

49. Az új szöveg világosan kiegészíti egyes ingatlanokbólred? más szolgáltatásokkal a hatályos szöveget, amely (ahogyan arról fent szó volt) csak azokat a szolgáltatásokat sorolja fel, amelyek az ingatlan*ra*irányulnak. Mindenekelőtt kifejezetten rendelkezik arról, hogy az *ingatlan használati jogának biztosítása* a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának hatálya alá tartozik.

50. A Bizottság indokolása a módosításokat „az új HÉA?stratégia” végrehajtásaként jellemzi, kifejtve, hogy „a Bizottság által a jövőbeni munkára vonatkozó iránymutatásokkal összhangban a felülvizsgálatot az az elv vezérelte, hogy a HÉÁ?t az igénybevétel helyszínén [helyesen: helyén] kell felszámítani”, valamint hogy „miután ezeket a változtatásokat végrehajtották, biztosítani lehet, hogy az adózás az igénybevétel helyén történik”.(22)

51. A Bizottság azt sugallja, hogy a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának szövege lényegében nem módosult, és hogy az általam kiemelt módosítások „azt bizonyítják, hogy a szállodai szolgáltatások és a díjköteles utak használata ingatlannal kapcsolatosnak tekintend?k”.(23)

52. Nem értek egyet azzal, hogy a módosítás nem jelent változást a jelenlegi helyzethez képest. Úgy t?nik számomra, hogy „az ingatlan használati joga biztosításának”(24) kifejezett betoldása lényegesen módosítja a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának hatályát azáltal, hogy kiegészíti egy új szemponttal, amely alapján eldönthet?, hogy a szolgáltatás ingatlanokkal „kapcsolatosnak” min?sül?e. Ez valóban megfelelne a HÉA?rendszer módosítása céljainak, amely

szerint az általános szolgáltatások után az igénybevétel helyén kell adót fizetni. A jelen ügy tényállására alkalmazva ez azt jelentené, hogy a továbbértékesítés után ott kell adót fizetni, ahol a halászati engedélyeket ténylegesen „igénybe veszik”, azaz Ausztriában. A Bizottság által a jelen ügyben benyújtott észrevételeiben támogatott, a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának megszorító értelmezését alátámasztó álláspont ezért szöges ellentétben áll az indokolásnak a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának módosítására vonatkozó részével és a 9. cikk (2) bekezdése a) pontja szövegének módosítására tett javaslattal.(25)

53. A hatodik irányelv módosítására tett javaslatokat úgy tekintem, hogy – ahogyan azt a Bizottság az eredeti konzultációs anyagban kifejtette – azok az általános szabályok *módosítására* irányulnak azáltal, hogy elmozdulnak a származási ország elvétől a rendeltetési hely elvé felé. Az ebből következő módosítás szerint a jogok biztosítása és az ilyen jogoknak az ingatlan használata érdekében történő továbbértékesítése az igénybe vétel helyén, tehát az ingatlan fekvése helyén válik adókötelessé. Ezért az az álláspontom, hogy a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának *hatályos* szövegét megszorítóan kell értelmezni az általam kifejtettek szerint.

Végkövetkeztetések

54. A nemzeti bíróság által feltett kérdésre ezért a következő választ kell adni:

A halászati jognak a halászati engedély visszerhes átruházása útján történő átengedése nem minősül a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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 hatodik irányelv nem hivatalos egységes szerkezetbe foglalt szövege megtalálható: <http://europa.eu.int/eur/lex/lex>.

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet., 79. o.).

4 – Verordnung der Bundesminister für Finanzen zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen, megjelent: BGBl No. 279/1995.

5 – Lásd például a hatodik irányelv 13. cikke tekintetében a C-275/01. sz. Sinclair Collis ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-5965. o.) 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Lásd még Jacobs főtanácsnok C-315/00. sz. Maierhofer ügyre vonatkozó indítványának (EBHT 2003., I-563. o.) 34. pontját.

6 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott C-275/01. sz. Sinclair Collis ügyben hozott ítélet.

7 – A C-73/92. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet (EBHT 1993, I-5997. o.) 12. pontja.

8 – Ugyanott.

- 9 – Lásd Poiares Maduro f?tanácsnok C?452/03. sz. RAL (Channel Islands) ügyre vonatkozó indítványának (EBHT 2005., I?3947. o.) 21. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.
- 10 – A 168/84. sz. Berkholz?ügyben hozott ítélet (EBHT 1985., 225. o.) 17. pontja.
- 11 – A C?327/94. sz. Dudda?ügyben hozott ítélet (EBHT 1996, I?4595. o.) 21. pontja.
- 12 – Lásd a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó?rendszer struktúrájára és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11?i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 71., 1303. o.) 6. cikkének (3) bekezdését, amely el?írja, hogy „a teljesítés helyének rendszerint azt kell tekintetni, ahol azt a szolgáltatást nyújtják, illetve azt, ahol az átszállt vagy átadott jogot, vagy a bérelt dolgot használják vagy élvezik” [nem hivatalos fordítás]. Lásd még Mancini f?tanácsnok 10. lábjegyzetben hivatkozott 168/84. sz. Berkholz?ügyre vonatkozó indítványának 2. pontját, La Pergola f?tanácsnok C?260/95. sz. DFDS A/S ügyre vonatkozó indítványának 32. pontját a (EBHT 1997., I?1005. o.) és Poiares Maduro f?tanácsnok 9. lábjegyzetben hivatkozott, RAL (Channel Islands) ügyre vonatkozó indítványának 24. és 30. pontját.
- 13 – A C?428/02. sz. Marselisborg?ügyben hozott ítélet (EBHT 2005., I?1527. o.) 34. pontja. Lásd még Kokott f?tanácsnok ugyanezen ügyre vonatkozó indítványának 30–32. pontját. Egyébként ezen indítvány olyan megközelítést tükröz, amelyet számos nemzeti jogrendszerben alkalmaznak, mint például a spanyol, olasz, francia és belga jogrendszerben.
- 14 – Lásd Kokott f?tanácsnok 13. lábjegyzetben hivatkozott C?428/02. sz. Marselisborg?ügyre vonatkozó indítványának 30. pontjában javasolt meghatározást.
- 15 – A C?43/04. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2005., I?4491. o.).
- 16 – Lásd az ítélet 22–31. pontjában található elemzést.
- 17 – Lásd Jacobs f?tanácsnok C?108/00. sz. Syndicat des producteurs independents ügyre vonatkozó indítványának (EBHT 2001., I?2361. o.) 30. pontját e mechanizmus természetére és hatékonysága tekintetében. Ezért azt, hogy a Heger, amely a HÉA szempontjából Németországban van nyilvántartásba véve, visszaigényelheti az el?zetesen levont osztrák HÉÁ?t, de a halászati engedélyek továbbértékesítése után kifizeti a HÉA német mértékét, (részben) ellensúlyozza a visszaigénylési eljárás tartama és összetettsége. Végül a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontjának megszorító vagy kiterjeszt? értelmezése sem vezet tökéletesen torzulásmentes rendszerhez.
- 18 – A 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történ? módosításáról szóló tanácsi irányelvr?l szóló javaslat (COM (2003) 822 végleges), és a 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történ? módosításáról szóló tanácsi irányelvr?l szóló módosított javaslat (COM (2005) 334 végleges).
- 19 – A konzultációs eljárás áttekintéséhez, az abból fakadó következtetések összefoglalásához és a jogalkotási eljáráshoz lásd: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.
- 20 – A konzultációs anyag bevezetésében a Bizottság kifejti; hogy „ez lényegében megegyezne a hatodik irányelv hatályos 9. cikk (2) bekezdésének a) pontjával. A hatályos szabály kell?en világos, és rendszerint azt eredményezi, hogy az adót az igénybevétel helyén fizetik meg” (3. o.). Lásd még az eredeti javaslat indokolását a COM (2003) 822 végleges dokumentumban, amely e tekintetben a javaslat módosítása után változatlan maradt (7. o.).

21 – COM (2003) 822 végleges, e tekintetben a javaslat módosítása után változatlan maradt (18. o.), a kiemelés t?lem. A Bizottság javaslatáról szóló véleményében a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontjával kapcsolatban a Parlament egyszer?en kijelentette, hogy „az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások után továbbra is a fekvés helyén adóznának (a módosított irányelv 9a. cikke, *amely csupán átveszi a hatályos szabályokat*)”, és a javaslatot elfogadta (Európai Parlament, A5?0233/2004 végleges, 2004 április 6., PE 333.127; a kiemelés t?lem). Az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság véleménye a javaslatról még egyszer?bben kifejti, hogy „az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások teljesítési helye továbbra is a fekvés helye szerinti ország marad” (HL 2004. C 117., 15. o., 17. o.).

22 – Mindhárom idézet a fenti 18. sz. lábjegyzetben idézett indokolás a módosított javaslatához (COM (2005) 334 végleges) 2. oldaláról való.

23 – COM (2003) 822 végleges, e tekintetben a javaslat módosítása után változatlan maradt, 11. o.

24 – Amelynek logikailag „a hotelek és hasonló létesítmények szálláshelyadási szolgáltatása” csupán részhalmazát alkotja.

25 – Teljes mértékben a közösségi jogalkotó dolga, hogy elfogadja?e, vagy sem azokat a javaslatokat, és hogy eközben a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontja kiterjeszt? értelmezésének általam fent ismertetett negatív következményeit választja az igénybevétel helye szerinti adózás felé való elmozdulás általános érdekét szem el?tt tartva.