

J. MAZÁK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. június 17.1(1)

C?291/07. sz. ügy

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

kontra

Skatteverket

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

„Adózás – HÉA – A 77/388/EGK és a 2006/112/EK tanácsi irányelv – A tevékenység helye – Tanácsadói szolgáltatások – Gazdasági és más, a 77/388 és a 2006/112 irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységet egyaránt folytató belföldi alapítvány”

1. A Regeringsrätten (legfels?bb közigazgatási bíróság) (Svédország) el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésével a hatodik HÉA?irányelv(2) 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja, 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja, valamint a 2006/112 irányelv(3) 56. cikke (1) bekezdésének c) pontja és 196. cikke (a továbbiakban együtt: vonatkozó rendelkezések) értelmezését kéri a Bíróságtól. Az alapeljárásban szerepl? ügy részben azokra a számviteli id?szakokra vonatkozik, amelyekben a hatodik HÉA?irányelv rendelkezései alkalmazandók, és részben olyan számviteli id?szakokra, amelynek során a 2006/112 irányelv rendelkezései alkalmazandók.

2. A jelen ügy olyan svéd alapítvánnyal függ össze, amely gazdasági és más tevékenységet egyaránt folytat, és amely Dániából tanácsadói szolgáltatást kíván igénybe venni. A kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni, hogy a vonatkozó rendelkezések alkalmazása szempontjából az alapítvány adóalanynak min?sül?e, noha a szolgáltatást csak azon tevékenysége tekintetében veszi igénybe, ami nem tartozik az irányelvek hatálya alá.

I – Jogi háttér

A – A közösségi jog

3. A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a HÉA alá tartozik: „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalany „az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.” A 4. cikk (2) bekezdésének a szövege a következő: a „[...] gazdasági tevékenység a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét

magában foglalja [...]”.

5. A hatodik irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyéről szóló 9. cikke értelmében:

„(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:

[...]

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

[...]”

6. A hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében a HÉA fizetésére kötelezett személy a következő:

„olyan személyek, akik külföldön honos adóalany által teljesített, a 9. cikk (2) bekezdése e) pontja szerinti szolgáltatásokat vesznek igénybe; a tagállamok azonban elírhatják, hogy a szolgáltatást nyújtó legyen együttesen vagy egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.”

7. A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a HÉA hatálya alá tartozik a következő ügylet: „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

8. A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése elírja:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a [...] a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. [...]”.

9. A 2006/112 irányelv 56. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) A következ? szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedett megrendel?nek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamától eltér? tagállamban letelepedett adóalanynak nyújtanak, a szolgáltatás teljesítési helyének az a hely min?sül, ahol a megrendel? gazdasági tevékenységének székhelye vagy azon állandó telephelye található, amely részére a szolgáltatást nyújtják, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

c) tanácsadói, mérnöki, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és információszolgáltatás;

[...]”

10. Végezetül a 2006/112 irányelv 196. cikke értelmében:

„A HÉÁ?t az 56. cikkben meghatározott szolgáltatások esetén a szolgáltatást igénybevev? adóalanynak kell megfizetnie [...].”

B – *A nemzeti jog*

11. A mervärdesskattelagen (a HÉÁ?ról szóló 1994:200 törvény, a továbbiakban: hozzáadottérték?adóról szóló törvény) 1. fejezetének 1. cikke értelmében a HÉA a szakmai tevékenység keretében belföldön folytatott termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után fizetend?.(4)

12. 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 igénybevev?je 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 igénybevev?je köteles a HÉÁ?t megfizetni.(5)

13. A hozzáadottérték?adóról szóló törvény nem határozza meg a vállalkozó fogalmát. Az említett törvény 4. fejezetének 1. cikke azonban kimondja, hogy „szakmai tevékenység” gazdasági tevékenységként vagy hasonló tevékenység formájában végzett tevékenység, amelynek bevétele az adóév során meghaladja a 30 000 SEK összeget. Az inkomstskattelagen (személyi jövedelemadóról szóló törvény) 13. fejezetének 1. cikkéb?l következik, hogy a „gazdasági tevékenység” a szakma keretében önállóan folytatott jövedelemszerz? tevékenységre utal.

II – A tényállás, az eljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

14. Az alapeljárás tárgyát képez? jogvita a Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Újrakezdés – létszámleépítéshez kapcsolódó támogatás és tanácsadás tanácsa; a továbbiakban: TRR) mint kollektív szerz?dések alapján létrehozott alapítványt érinti, amelyet a Svenska Arbetsgivareföreningen munkáltatói szervezetb?l (kés?bbi nevén Svenskt Näringsliv) és a Privattjänstemannakartellen dolgozói szakszervezetb?l (a magánszektorban dolgozó munkavállalók és vezet?k szakszervezete) 1994?ben hoztak létre.

15. Létesít? okirata szerint a TRR célja egyrészt?l 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 Næringsliv és a Privattjænstemannakartellen közötti, úgynevezett Omstællningsavtal (átmeneti megállapodás) tartalmazza.

16. A tevékenységet a megállapodásban részes munkáltatók által fizetett munkáltatói hozzájárulásokból finanszírozzák, amelyek a megállapodás hatálya alá tartozó munkavállalóknak fizetett munkabér meghatározott részének felelnek meg. Azok a munkáltatók, akik az Omstællningsavtalhoz úgynevezett „kapcsolódó” megállapodással kötődnek, rögzített összegű éves hozzájárulást fizetnek. Az Omstællningsavtal 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.

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

18. A Skatteråtnævnden 2006. március 3-ai előzetes állásfoglalásában a kérdésekre válaszul úgy ítélte meg, hogy i. az Omstællningsavtal 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.

19. A Skatteråtnævnden előzetes állásfoglalása ellen fellebbezést benyújtó TRR annak kimondását kéri a Regeringsrätten-től, hogy a hozzáadottértékadóóról szóló törvény 5. fejezetének 7. cikke értelmében nem minősül vállalkozónak. A Skatteverket (helyi adójogi tanács) azt kéri, hogy a Regeringsrätten hagyja helyben a megtámadott határozatot.

20. Kereseti kérelmének alátámasztása érdekében a TRR többek között arra hivatkozik, hogy önmagában a HÉA-alanyként történt nyilvántartásba vételtől nem következik az, hogy az érintettet a hozzáadottértékadóóról szóló törvény 5. fejezetének 7. cikke értelmében feltétlenül vállalkozónak kell tekinteni. A hatodik irányelv hatályán kívül eső tevékenységei céljára szolgáló megrendeléseket illetően – a hivatkozott rendelkezés értelmében – nem bír vállalkozói minőséggel. A hatodik irányelv vonatkozó rendelkezése, azaz 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja nem a vállalkozó, hanem az adóalany fogalmára utal.

21. A Regeringsrätten úgy véli, hogy a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv egyes rendelkezéseinek alkalmazása céljából az alapeljárás tárgyát képező jogvitában az „adóalany” és az „adó megfizetésére köteles személy” fogalmát a közösségi jog összefüggésében kell értelmezni. A kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, hogy bár a Bíróság több korábbi ítéletében értelmezte 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.

22. Tekintettel arra, hogy a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv vonatkozó rendelkezései

pontatlanok, és úgy tűnik, hogy ezt a kérdést korábban nem terjesztették a Bíróság elé, a Regeringsrätten az eljárás felfüggesztéséről határozott, és elzetes döntéshozatal céljából a következő 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 személytől vesz igénybe tanácsadói szolgáltatást, és mind gazdasági tevékenységet, mind az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységet folytat, adóalanynak/adófizetésre köteles személynek tekintendő e cikkek alkalmazásában, annak ellenére, hogy a szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenység tekintetében vették igénybe?”

23. A Skatteverket, a német, a görög, az olasz és a lengyel kormány, valamint a Bizottság nyújtottak be írásbeli észrevételeket. A felek tárgyalás tartását nem kérték, arra nem került sor.

III – Elemzés

A – A felek fő érvei

24. A TRR nem terjesztett írásbeli észrevételt a Bírósághoz elé.

25. A Skatteverket álláspontja szerint a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja és a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontja nem írja elő a megrendelő számára, hogy adóalanyként járjon el, vagy hogy a tanácsadói szolgáltatást a gazdasági tevékenysége keretében vegye igénybe. Mindkét irányelv céljának megfelelően továbbá, ha nem tulajdonítanak jelentőséget annak, hogy a megrendelő adóalanyként jár-e el.

26. A Skatteverket álláspontja szerint a vonatkozó rendelkezések alkalmazása során az adóalanyt ilyenként kell kezelni függetlenül a szolgáltatás igénybevételének céljától. Ezért az alapeljárásban felmerült körülmények között a TRR által igénybe vett szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, hogy azokat Svédországban veszik igénybe. A TRR ezért a svéd államkincstárnak köteles a HÉÁ-t bevallani és befizetni. Ennek ellenére a TRR gazdasági tevékenységéhez nem kapcsolódó szolgáltatásnyújtás nem biztosít jogot a HÉA levonására.

27. A német, a lengyel és a görög kormány, valamint a Bizottság a Skatteverket érveire hasonló érveket terjesztett elő. Lényegében azt állítják, a vonatkozó rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy ha a megrendelő a tanácsadói szolgáltatást más tagállamban adófizetésre köteles személytől veszi igénybe, mint amelyben az előbbi egyaránt folytat gazdasági és az irányelvek hatálya alá nem tartozó tevékenységet, adóalanynak kell tekinteni akkor is, ha azt kizárólag ez utóbbi tevékenység tekintetében vette igénybe.

28. Az olasz kormány azonban lényegében arra hivatkozik, hogy a vonatkozó rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy azt a megrendelőt, aki más tagállamban letelepedett személytől vesz igénybe tanácsadói szolgáltatást, és aki mind gazdasági tevékenységet, mind az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységet folytat, e szolgáltatásnyújtás végső fogyasztójának kell tekintetni, ha az igénybevételre kizárólag az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenység tekintetében került sor.

B – Álláspont

29. Az előterjesztő bíróság kérdésével arra keres választ, hogy úgy kell-e értelmezni vonatkozó rendelkezéseket, hogy az a személy, aki más tagállamban adófizetésre köteles személytől vesz igénybe tanácsadói szolgáltatást, és az előbbi 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.

30. A két irányelv vonatkozó rendelkezéseinek majdnem megegyez? szövegére tekintettel és az egyszer?ség érdekében itt csupán a hatodik irányelvet elemzem.(6)

31. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez. A 4. cikk (2) bekezdésében meghatározott gazdasági tevékenység a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja.

32. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a hatodik irányelv 4. cikke meglehet?szen széles alkalmazási kört jelöl ki a HÉA számára, beleértve a termelés, a forgalmazás és a szolgáltatásnyújtás valamennyi szakaszát.(7) Emellett szintén az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a hatodik irányelv céljának megfelel?en, amely szerint a közös HÉA-rendszer különösen az „adóalanyok” egységes meghatározásán alapul, az adóalanyiságot kizárólag az irányelv 4. cikkében meghatározott szempontok alapján kell eldönteni.(8)

33. Ezért a Bíróság megállapította, hogy az a személy, aki a hatodik irányelv 4. cikke értelmében gazdasági tevékenységet folytat, adóalany akkor is, ha e gazdasági tevékenység csupán kiegészít? jelleg?.(9) A hatodik irányelv 4. cikke értelmében adóalanynak min?sülhet az is, akárcsak a TRR, akinek a tevékenysége jelent?s részben az irányelv hatályán kívül esik.

34. A Bíróság Gillan Beach ügyben hozott ítéletben megjegyezte, hogy „a hatodik irányelv 9. cikke tartalmazza a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének megállapítására vonatkozó szabályokat. Míg e cikk (1) bekezdése írja le az erre vonatkozó általános szabályt, a (2) bekezdés különös szabályként egy sor egyéb teljesítési helyet határoz meg. E rendelkezések célja az olyan joghatósági összeütközés elkerülése, amely egyrészt?l kett?s adóztatáshoz, másrészt?l a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethet.”(10)

35. A Bíróság ugyanezen ítéletében megállapította továbbá, hogy „[a] hatodik irányelv 9. cikke (1) és (2) bekezdésének viszonyát illet?en a Bíróság már kimondta, hogy az (1) bekezdés alkalmazása semmiképpen sem el?zi meg (2) bekezdését. Arra a kérdésre kell minden esetben választ adni, hogy az adott eset a 9. cikk (2) bekezdésekben szabályozott esetek valamelyike alá tartozik-e; ha nem, akkor az az (1) bekezdés alá tartozik”.(11)

36. Ebb?l következik, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése, ami nem a 9. cikk (1) bekezdése alóli kivétel, nem értelmezhet? megszorítóan.

37. A Gillan Beach ügyben hozott ítéletben a Bíróság megállapította továbbá, hogy „[a] közösségi jog valamely rendelkezésének értelmezésekor nem csupán annak szövegét kell figyelembe venni, hanem összefüggéseit és az általa alkotott szabályozás céljait is.”(12) Ezért a Bíróság szerint emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése kollíziós szabály, amely meghatározza a szolgáltatás adóztatási helyét, és így megállapítja a tagállamok hatáskörének kereteit. Megjegyzem, hogy a „hasonló tevékenységek” közösségi jogi fogalom, amelyet a kett?s adóztatásnak, illetve az adóztatás elmaradásának elkerülése érdekében egységesen kell értelmezni.(13)

38. Meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja nem említi, hogy a szolgáltatást igénybe vev? adóalany a szolgáltatást a gazdasági tevékenysége tekintetében veszi-e igénybe(14): A szóban forgó rendelkezésben semmi nem utal arra, hogy alkalmazása szempontjából e ténynek bármi jelent?sége volna.

39. Ahogyan azonban arra a kérdést elterjeszt? bíróság helyesen rámutat, a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése kifejezetten megállapítja, hogy a HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás. Emellett a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése egyértelműen elírja, hogy az adóalany jogosult az általa fizetendő adó levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel.(15)

40. Mégis, míg a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése és 17. cikkének (2) bekezdése kifejezetten az „ebben a minőségében” eljáró adóalanyra, vagy a szolgáltatások adóköteles tevékenységével összefügg? felhasználására utalnak, az irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja erre kifejezetten nem utal. Álláspontom szerint ez semmiképpen nem tekinthet? (jogalkotási) hibának a közösségi jogalkotó részér?l. Inkább arról van szó, hogy mivel a 9. cikk (2) bekezdése nem utal a gazdasági tevékenységre, az adóalany ilyen minőségében történ? eljárására vagy az adóköteles ügyletre, azt jelenti, hogy a szolgáltatásnyújtás helyének megállapításakor nem akadályozza e rendelkezés alkalmazásának az a tény, hogy a megrendel? a hatodik irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységet is folytat.(16)

41. Ezenkívül a vonatkozó rendelkezések fenti értelmezése biztosítja (a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó szabályok tekintetében) az adó beszedésére és az adóelkerülésre vonatkozó szabályok egyszerű alkalmazását.(17) Ugyanis, ahogyan arra a Skatteverket helyesen rámutat, ha a szolgáltatást igénybe vev? megrendel?nek ilyen minőségében eljáró adóalanyként kellene lennie, vagy ha az általa igénybe vett szolgáltatásokat adóköteles ügyletekhez kellene felhasználnia, a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása sok esetben lényegesen nehezebbnek bizonyulna mind a vállalkozások, mind a tagállamok adóhatóságai számára.(18)

42. Továbbá a vonatkozó rendelkezések ilyen értelmezésének gyakorlatias jellegét figyelembe véve(19) a tanácsadói szolgáltatást igénybe vev? személy esetében az adót e személy HÉA?bevallása nyomán vetik ki, amelyet azon tagállam adóhatóságának nyújt be, amelyben letelepedett. Adóalanyként ebben a tagállamban a HÉA?bevallás érdekében már szükségszerűen nyilvántartásba vették. Ezenkívül, ha e szolgáltatásokat gazdasági tevékenységével összefüggésben veszi igénybe, a megrendel? igénybe veheti az elzetesen felszámított adó visszatérítését. A szolgáltatónak másrészt?l csak azt kell bizonyítania, hogy a szolgáltatást igénybe vev? személy adóalany.(20)

43. Végezetül álláspontom szerint a vonatkozó rendelkezések ilyen értelmezését kívánja meg a jogbiztonság elve, mivel a szolgáltatásnyújtás helyének szabályait a keresked?k számára kiszámíthatóvá kell tenni. Ezen elvet különösen szigorúan kell alkalmazni azokra a szabályokra, amelyeknek adójogi következményei vannak, hogy az érintettek képesek legyenek e jogszabályok által számukra megállapított kötelezettségeik azonosítására.(21)

44. Ezenkívül ezen értelmezés lehetővé teszi az egységes piacon működ? vállalkozásokra háruló terhek enyhítését. Ez pedig elsegíti a szolgáltatások szabad mozgását, amely – hangsúlyozom – a közösségi HÉA?rendszer egyik általános elve.(22)

45. A végkövetkeztetések levonása eltt röviden megemlítem, hogy a fenti megfontolások fényében a vonatkozó rendelkezések(23) értelmezésénél, úgy t?nik, az olasz kormány nem vette megfelelően figyelembe e rendelkezések célját.

46. Végül, de nem utolsósorban a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjára áttérve, amely szintén szerepel az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben, elég azt megemlíteni, hogy e rendelkezés csupán megállapítja, hogy azon személyek kötelesek a HÉA?t megfizetni, akik külföldön honos adóalany által teljesített, a 9. cikk (2) bekezdése e) pontja szerinti

szolgáltatásokat vesznek igénybe. Ezért ha a hatodik irányelv 4. cikkében és a 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott további feltételek teljesülnek, e személy az általa igénybe vett szolgáltatások tekintetében a HÉA megfizetésére köteles, függetlenül attól, hogy az kizárólag az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységgel függ össze, vagy sem.

IV – Véggövetkeztetések

47. Ezért azt indítványozom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Regeringsrätten által elé utalt kérdésre:

A szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása során a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját és 21. cikke (1) bekezdésének b) pontját, valamint a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 196. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az a személy, aki más tagállamban adófizetésre köteles személyt vesz igénybe tanácsadói szolgáltatást, és mind gazdasági tevékenységet, mind az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységet folytat, adóalanynak tekintendő e cikkek alkalmazásában annak ellenére, hogy a szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenység tekintetében vette igénybe.

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 továbbiakban: hatodik irányelv).

3 – A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) (a továbbiakban: 2006/112 irányelv). A hatodik irányelvre és a 2006/112 irányelvre együttesen az „irányelvek” kifejezéssel utalok. 2007. január 1-jén a hatodik irányelvet hatályon kívül helyezték, és a helyébe a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv lépett.

4 – E rendelkezés célja a hatodik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének átültetése.

5 – Ezek a rendelkezések a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának és 21. cikke (1) bekezdése b) pontjának megfelelő rendelkezéseket ültetik át.

6 – A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése, 4. cikke, 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja, 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja lényegében megegyezik a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésével, 9. cikkével, 56. cikke (1) bekezdésének c) pontjával, valamint 196. cikkével.

7 – Lásd többek között a C-186/89. sz. Van Tiem-ügyben 1990. december 4-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-4363. o.) 17. pontját, a C-305/01. sz. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6729. o.) 42. pontját és a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3123. o.) 40. pontját.

8 – Lásd a fent hivatkozott HE-ügyben hozott ítélet 41. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

9 – Uo., 42. pont.

10 – Lásd a C-114/05. sz. Gillan Beach ügyben 2006. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2006.,

I?2427. o.) 14. pontját, amely hivatkozik a C?168/04. sz. Berkholz?ügyben 1985. július 4?én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 14. pontjára, a C?327/94. sz. Dudda?ügyben 1996. szeptember 26?án hozott ítélet (EBHT 1996., I?4595. o.) 20. pontjára, a C?167/05. sz., Linthorst, Pouwels en Scheres ügyben 1997. március 6?án hozott ítélet (EBHT 1997., I?1195. o.) 10. pontjára, valamint a C?452/03. sz., RAL (Channel Islands) és társai ügyben 2005. május 12?én hozott ítélet (EBHT 2005., I?3947. o.) 23. pontjára).

11 – Lásd a fent hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítélet 15. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

12 – Uo. a 21. pontban, amely hivatkozik a C?17/03. sz., V E M Water és társai ügyben 2005. június 7?én hozott ítélet (EBHT 2005., I?4983. o.) 41. pontjára.

13 – A „hasznos tevékenységgel” összefüggésben lásd a fent hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítélet 20. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. A „reklámszolgáltatásokkal” összefüggésben lásd a C?68/92. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1993. november 17?én hozott ítélet (EBHT 1993., I?5881. o.) 14. pontját, a C?73/92. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1993. november 17?én hozott ítélet (EBHT 1993., I?5997. o.) 12. pontját és Jacobs f?tanácsnok C?108/00. sz. SPI?ügyre vonatkozó indítványának (EBHT 2001., I?2361. o.) 14. pontját.

14 – Azaz az adóköteles tevékenység.

15 – Lásd a C?378/02. sz. WZV?ügyben 2005. június 2?án hozott ítélet (EBHT 2005., I?4685. o.) 32. pontját, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

16 – Hozzáteszem, a fentiekb?l kit?nik, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének célja eltér a 2. cikk (1) bekezdésének és a 17. cikk (2) bekezdésének céljától.

17 – A vonatkozó rendelkezések általam követett értelmezését figyelembe véve, abban az esetben, ha kérdéses az adóelkerülés kockázata, megjegyzem, hogy a hatodik irányelv 21. cikke és a 22. cikk (7) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok adóhatóságai számára, hogy e veszélyt ellensúlyozzák. Lásd ebben az értelemben a 10. lábjegyzetben hivatkozott Dudda?ügyben hozott ítélet 32. pontját.

18 – Azzal is egyetértek, hogy ha a fent bemutatott értelmezéssel ellentétben a vonatkozó rendelkezések ilyen kötelezettségeket írnának elő, a szabályok egyszer? alkalmazásának érdeke és a beszedés könnyítése kerülne veszélybe olyan helyzetekben, ahol a szolgáltatás igénybevétele a TRR által végzett mindkét tevékenységre kiterjed. A vonatkozó rendelkezések nem nyújtanak támpontot az elvárt megosztásra vonatkozó eljárás tekintetében.

19 – E kérdés szorosan összefügg az előző pontban szerepl?vel. Ha az adóügyi joghatóság megosztása nem veszi figyelembe a gyakorlati szempontokat azon ügyletek tekintetében, amelyek egyébként adókötelesek lennének, elkerülhetik az adózást.

20 – Ahogyan arra a Skatteverket helyesen rámutat, e rendszer lehetővé teszi a szolgáltatást, így például a tanácsadói szolgáltatást nyújtó személyek számára, hogy elkerüljék, hogy minden olyan tagállamban a HÉA szempontjából nyilvántartásba kelljen vetetni magukat, ahol az ügyfelek honosak.

21 – Ebben a tekintetben lásd Fennelly f?tanácsnok 10. lábjegyzetben hivatkozott Dudda?ügyre vonatkozó indítványának 32. pontját, amely hivatkozik a C?30/89. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1990. március 13?án hozott ítélet (EBHT 1990., I?691. o.) 23. pontjára;

valamint Cosmas f?tanácsnok C?231/94. sz., Faaborg?Gelting Linien ügyre vonatkozó 1996. február 1?jei indítványának (1996. május 2?i ítélet, EBHT 1996., I?2395. o.) 12. pontját.

22 – A kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? ügyben a tényállás a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történ? módosításáról szóló 2008. február 12?i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL L 44., 11. o.) hatálybalépése el?tt valósult meg. A 2008/8/EK irányelv 2. cikke el?írja, hogy 2010. január 1?jét?l a 2006/112/EK irányelv a következ?képpen módosul: „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazásában: 1. azon adóalanyt, aki olyan tevékenységet vagy ügyletet is végez, amely a 2. cikk (1) bekezdésének megfelel?en nem min?sül adóztatandó termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnak, *adóalanynak kell tekinteni a részére nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében*” (kiemelés t?lem).

23 – Lásd a jelen indítvány 28. pontját.