

JÄÄSKINEN

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2011. december 8.(1)

C?520/10. sz. ügy

Lebara Ltd

kontra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(A First?tier Tribunal, Tax Chamber [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – Hatodik HÉA?irányelv – 2. cikk – A 6. cikk (4) bekezdése – Szolgáltatásnyújtás – A szolgáltatásnyújtás címzettjei – Távközlési szolgáltatások – Nemzetközi telefonhívásokhoz való hozzáférést lehetővé tev? információkat tartalmazó el?re fizetett telefonkártyák – Telefonkártyák forgalmazók révén történ? forgalomba hozatala – A HÉA kivetésére vonatkozó szabályok – Bizományos – Forgalmazási szolgáltatás – Egységes szolgáltatás”

I – Bevezetés

1. A Bíróságtól rendszeresen kéri összetett ügyletek hozzáadottérték?adó (HÉA) szempontjából történ? helyes kezelésének a meghatározását; ami különös kihívásnak tekinthet? feladat a modern technológiák területén. A Lebara Ltd. (a továbbiakban: Lebara) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Egyesült Királyság) (a továbbiakban: HMRC) között a First?tier Tribunal, Tax Chamber el?tt folyamatban lev? jelen jogvita a HÉA?fizetési kötelezettség távközlési szolgáltatások értékesítési láncában történ? meghatározásának bonyolult kérdését érinti.

2. A jelen ügyben el?adott észrevételek közötti különbségek szemléltetik azt, hogy mekkora kihívást jelent a nemzeti bíróság által el?terjesztett kérdésekre egyedüli helyes választ adni. Négy lehetséges mód van a probléma megoldására, amelyek közül bizonyos mértékig mindegyik jogilag képviselhet?, de egyik sem mentes a problémáktól. Ezért a Bíróságnak kell megtalálnia azt a megoldást, amely összeegyeztethet? az uniós HÉA?jog alapvet? elveivel, és amely m?köd?képes a gyakorlatban mind az adóalanyok, mind azon kormánytisztvisel?k számára, akik felel?sek annak napi szint? alkalmazásáért.

II – A jogi háttér

3. Az els? HÉA?irányelv(2) 2. cikkének els? és második bekezdése kimondja:

„A közös hozzáadottértékadó?rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási

adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottértékadó minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadóösszeg levonását követően kell felszámítani.”

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

5. A hatodik HÉA-irányelv 5. cikkének (1) bekezdése(4) szerint termékértékesítésnek „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése” minősül.

6. A hatodik HÉA-irányelv 6. cikke kimondja:

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

[...]

(4) Azon adóalanyokat, amelyek a szolgáltatások nyújtásakor saját nevükben járnak el, de harmadik személyek javára tevékenykednek, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maguk kapták és nyújtották volna [...]”(6)

7. A hatodik HÉA-irányelvnek „Az adóköteles tevékenységek helye” címet viselő VI. címében található 9. cikke kimondja:

„(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,(7)

(2) Azonban:

[...]

a következő szolgáltatások esetében, amelyeket [...] 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:

[...]

– 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.(8)

[...]"

8. A hatodik HÉA-irányelvnek az „Adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága” címet viselő VII. címében található 10. cikkének (1) és (2) bekezdése(9) kimondja:

„(1) a) adóköteles esemény: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak;

b) az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. [...]

Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék leszállítását vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adó felszámíthatósága az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelő mértékben.

[...]"

9. A hatodik HÉA-irányelv „Az adó fizetésére kötelezett személy” címet viselő 21. cikkének (1) bekezdése kimondja;(10)

„(1) A belföldi forgalomban a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy adóköteles szolgáltatásnyújtást végez, a b) és c) pontban említett esetek kivételével.

Amennyiben az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást belföldön [helyesen: nem belföldön] letelepedett adóalany végzi, akkor a tagállamok az általuk meghatározott feltételek szerint megállapíthatják, hogy az adó fizetésére kötelezett személy azon személy, akinek részére az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítették;

b) azon adóalanyok, akiknek a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja szerinti szolgáltatásokat nyújtottak, vagy azon személyek, akiket belföldön a hozzáadottérték-adó szempontjából azonosítottak, és akik részére a 28b. cikk C., D., E. és F. része szerinti szolgáltatásokat nyújtottak, ha a szolgáltatásokat nem belföldön letelepedett adóalany hajtotta végre;(11)

[...]"

III – Az alapeljárás tárgyát képező jogvita és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. A Lebara az Egyesült Királyságban letelepedett vállalkozás, amely távközlési szolgáltatások nyújtása céljából bérlet keretében egy kapcsolóberendezést működtet az Egyesült Királyság területén. A kapcsolóberendezés pedig össze van kötve a nemzetközi telefonhálózattal. A Lebara üzleti modellje abban áll, hogy az Unió-szerte élő végfelhasználók telefonhívásait az Egyesült Királyságban található kapcsolóberendezésére, majd ezen keresztül a nemzetközi telefonhálózatra irányítják. A hívások így érkeznek a fogyasztók célállomásaira, amelyek mind az Európai Unión kívül találhatóak.

11. A Lebara ezt az üzleti modellt háromféle szerződéssel valósítja meg. Egyrészt a Lebara

megállapodik egy vagy több nemzetközi telefonszolgáltatóval. Másrészt a Lebara olyan szerződéseket köt különböző tagállamokban található helyi szolgáltatókkal, amelyek szerint a helyi szolgáltató köteles a végfelhasználók helyi hívásait a Lebara Egyesült Királyságban található kapcsolóberendezésére irányítani.

12. Harmadrészt a Lebara szerződéseket köt az Egyesült Királyságtól eltérő különböző tagállamokban letelepedett forgalmazókkal.(12) Ezek az ügyletek képezik az előzetes döntéshozatalra utaló határozat tárgyát.

13. A szerződések értelmében a Lebara telefonkártyákat ad el „névértékük” alatt a forgalmazóknak. A Lebara és a forgalmazói közötti megállapodás lényege az, hogy az utóbbiak reklámozzák és értékesítik a telefonkártyákat a letelepedési helyük szerinti tagállamban, és ezáltal lehetővé teszik, hogy a végfelhasználók igénybe vegyék a Lebara alacsony költségű nemzetközi telefonhívásait.

14. A szerződések rendelkezéseket tartalmaznak a hívások időtartamára, a hívható célszámokra, a fizetendő díjakra, a telefonkártyák márkahasználatára (rendszerint a forgalmazó neve alatt értékesítik a telefonkártyát, a Lebara ugyanakkor segítséget nyújt a kártya megtervezését és a reklámanyagokat illetően) és az ügyfélszolgálatra nézve is. Az utóbbi értelmében a kártyákon feltüntetnek egy ügyfélszolgálati telefonszámot, amelyen a végfelhasználók elérhetik a forgalmazót, noha egyes tagállamokban a végfelhasználók közvetlenül a Lebarával léphetnek kapcsolatba. Ennélfogva probléma esetén akkor is a forgalmazó a kapcsolattartó a végfelhasználó számára, ha azt csak a Lebara tudja megoldani.

15. A Lebara telefonkártyáinak nagyjából ugyanolyan az alakja, mint a hitelkártyának. A kártyák a forgalmazó tagállamának pénznemében, rendszerint euróban kifejezett névértékkel is bírnak, amely magasabb, mint a forgalmazó által a Lebara részére érték fizetett ár, továbbá egyedi sorozatszámmal és titkos PIN-kóddal rendelkeznek.

16. A kártyák mindaddig inaktívak maradnak, amíg a forgalmazó kapcsolatba nem lép a Lebarával, és nem kéri a kártya aktiválását, illetve nem adja meg a Lebarának a vonatkozó sorozatszámmat. Ezután a Lebara aktiválja a vonatkozó sorozatszámoknak megfelelő kártyákat, feltéve hogy a telefonkártya árát megfizették, vagy ha a forgalmazó Lebarával való elszámolása alapján rendelkezésre áll fedezet.(13)

17. A telefonkártyák kizárólag nemzetközi telefonhívások céljára használhatók. Lehetővé teszik a kártyabirtokos számára, hogy a kártya névértékének erejéig telefonhívásokat bonyolítson le.

18. A végfelhasználók három lépésben férnek hozzá az alacsony költségű nemzetközi telefonhívásokhoz. Először a PIN-kód megismeréséhez le kell kaparniuk a forgalmazótól vett kártyán található mezőt. Másodszor tárcsázzák a feltüntetett helyi számot, amely automatikusan kapcsolatba hozza őket a Lebarának az Egyesült Királyságban található kapcsolóberendezésével. A telefonszám a kártyára van nyomtatva. Harmadszor beütik a PIN-kódot. A telefonhívás kezdeményezéséhez elegendő ez az információ. Nem szükséges kéznél tartani és be sem kell mutatni a kártyát a telefonhívásokhoz. A végfelhasználó ezt követően hívhatja az Európai Unión kívüli kívánt célállomás számát. A hívást a Lebara kapcsolóberendezésénél az egyik szerződött nemzetközi telefonszolgáltatóra irányítják.

19. A Lebara pert indított az egyesült királyságbeli First-tier Tribunal, Tax Chamber előtt, amelyben vitatta a HMRC azon döntését, amely HÉA megfizetésére kötelezte a Lebarát az általa a végfelhasználók részére 2005 márciusában ellenszolgáltatás fejében nyújtott „visszaváltási” szolgáltatások után. A HMRC azon az állásponton volt, hogy az első adóköteles szolgáltatásnak az tekinthető, amikor a Lebara értékesítette a telefonkártyákat a forgalmazóknak, míg a második

ellenszolgáltatás fejében történ? távközlési szolgáltatásnyújtásra akkor került sor a Lebara részér?l, amikor a végfelhasználók olyan nemzetközi telefonhívásokat kezdeményeztek, amelyeket a Lebara kapcsolóberendezésein keresztül irányítottak át.

20. A HMRC álláspontja szerint ezen második szolgáltatásnyújtás esetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az Egyesült Királyság, azon az alapon, hogy a végfelhasználók személyes, és nem üzleti min?ségben használják a telefonkártyákat, így a Lebara köteles HÉA?t fizetni a telefonkártya alapján a végfelhasználók részére nyújtott szolgáltatás után. Ugyanakkor a HMRC hajlandó volt elfogadni, hogy a telefonkártyáknak a forgalmazók mint HÉA?adóalanyok részére történ? értékesítése egy olyan külön szolgáltatást valósít meg, amely a forgalmazók letelepedési helye szerinti tagállamban megy végbe.

21. A Lebara azt állította, hogy ha köteles lenne a telefonkártyáknak a végfelhasználók részére történ? értékesítése után HÉA?t fizetni, akkor az szükségszer?en kett?s adóztatáshoz vezetne, amely sérti az uniós jogot. Ez azért van így, mert a „fordított adókiivetési mechanizmus” alapján a HÉA?t már megfizették a telefonkártyák forgalmazók általi értékesítése után a forgalmazók letelepedési helye szerinti tagállam HÉA hatóságai részére.(14)

22. A HMRC vitatta, hogy a telefonkártyáknak a Lebara által a végfelhasználók részére történ? értékesítése utáni HÉA megfizetése sértené az uniós jogot. Azzal érvelt, hogy a vásárlási utalványok kezelésére vonatkozó uniós szint? harmonizáció hiányának következményeként a HMRC szabadon dönthet a telefonkártyák értékesítésének adóztatásáról. A HMRC arra is hivatkozott, hogy a Lebara álláspontjának elfogadása nem a kett?s adóztatásnak, hanem az adóztatás hiányának a kockázatát eredményezné.

23. Az egyesült királyságbeli First?tier Tribunal, Tax Chamber két kérdést terjesztett a Bíróság elé el?zetes döntéshozatalra.

„1) Ha valamely adóalany (az »A« keresked?) az általa nyújtandó távközlési szolgáltatások igénybevételehez való jogot megtestesít? telefonkártyákat értékesít, úgy kell?e értelmezni a hatodik HÉA?irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, hogy az »A« keresked? a HÉA szempontjából két szolgáltatást nyújt: az egyiket a telefonkártya »A« keresked? által egy másik adóalany (a »B« keresked?) részére történ? eredeti értékesítéskor, a másikat pedig annak visszaváltása id?pontjában (vagyis valamely személy – a végfelhasználó – által telefonhívásokra történ? felhasználásakor)?

2) Amennyiben igen, miként kell alkalmazni a HÉA?t (az uniós HÉA?szabályozással összhangban) egy olyan értékesítési láncban, amelyben az »A« keresked? telefonkártyát értékesít a »B« keresked? részére, a »B« keresked? pedig a »B« tagállamban továbbértékesíti a telefonkártyát, és azt végül a végfelhasználó vásárolja meg a »B« tagállamban, majd a végfelhasználó telefonhívások kezdeményezésére használja azt?”

24. A Lebara, a görög kormány, a holland kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket tettek. Valamennyien részt vettek a 2011. október 13?án tartott tárgyaláson.

IV – Elemzés

A – El?zetes észrevételek

1. A Lebara telefonkártyája az uniós HÉA?jog összefüggéseiben

25. El?sör is fontos hangsúlyozni, hogy a telefonkártyákat kizárólag egyetlen célra, mégpedig

a Lebara rendszerén keresztül bonyolított telefonhívásokra lehet használni. Nem használhatóak például a Lebara vagy más szolgáltatók egyéb termékeiért és szolgáltatásaiért való fizetésre. Ebből a szempontból a telefonkártyák különböznek attól az esettől, amikor egy előre fizetett SIM-kártyán rendelkezésre álló hitel többféle fizetésre használható fel. A Lebara telefonkártyái ezzel ellentétben egy „egyetlen célra felhasználható utalványra” hasonlítanak.(15)

26. A Lebara telefonkártyái ugyanakkor a vásárlási utalványok valamennyi típusától különböznek abban, hogy bemutatásuk nem szükséges a szóban forgó szolgáltatás igénybevételéhez. Elegendő csupán a PIN-kódra és a hívásokat a Lebara kapcsolóberendezéseire irányító helyi telefonszámra emlékezni. Más szóval, a telefonkártyákat nem lehet olyan igazolásoknak tekinteni, amelyek valamely dologért való fizetésre felhasználható meghatározott ellenértéket képviselnek, és amelyeket használatuk előtt fizikálisan be kell mutatni.

27. Az is kérdéses, hogy a telefonkártyákat lehet-e fizetési eszköznek vagy digitális pénznek tekinteni. A telefonkártya névértéke pénzben kifejezett, de nem képvisel absztrakt vásárlóerőt. Ehelyett inkább a Lebara díjszabásában előre meghatározottak szerint az egyes célállomásokra kezdeményezhető nemzetközi telefonhívások pontos percszámait fejezi ki. A telefonkártya csak meghatározott ideig érvényes. Ezen idő eltelte után nem használható.

28. A szerződés pontos leírása ugyanis az lenne, hogy a telefonkártya aktiválása egy ideiglenes fogyasztói számlát hoz létre a Lebara rendszerében a telefonkártya névértékének megfelelő letelefonálható időegységig terjedő hitellel. Ezt a számlát bárki használhatja, aki a számlának megfelelő PIN-kóddal azonosítja magát.

29. Ezért álláspontom szerint a telefonkártyák nem tekinthetők fizetési eszköznek, hanem azok olyan eszközök, amelyek lehetővé teszik a távközlési szolgáltatásokhoz való hozzáférésre vonatkozó jog gyakorlását az árnak a fogyasztó által a forgalmazó vagy adott esetben kiskereskedője részére történő megfizetése ellenében.

2. Milyen szolgáltatást nyújt a Lebara?

30. Először is elég megjegyezni, hogy a telefonkártyák nem áruként működnek, hanem szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódnak. Továbbá az ügyletek láncolata révén megvalósuló szolgáltatásnyújtást érintő bármely, HÉA-val kapcsolatos vita megoldásához kiindulópontként a nyújtott szolgáltatást kell beazonosítani. Ez azért van így, mert a hatodik HÉA-irányelv 2. cikke szerint a szolgáltatásnyújtás „tartozik a hozzáadottértékadó alá”. Más szóval nem vethető ki adó addig, amíg a szolgáltatásnyújtást be nem azonosították.

31. A rendelkezésre álló tények igazolják a Trstenjak-főtanácsnok által a MacDonald Resorts ügyben(16) javasolt és a Bíróság által elfogadott elemzést. A Bíróság ítélkezési gyakorlata kimondja, hogy több ügyletnek az adóalany általi összekapcsolása esetén a jellemző szolgáltatás meghatározásakor figyelemmel kell lenni valamennyi körülményre, amelyek között az ügylet történik, illetve valamennyi ügyletre.(17) Amint azt a Bíróság újabban megerősítette, „a valós gazdasági tartalom figyelembevétele a közös HÉA-rendszer alkalmazásának alapvető követelménye”(18). A jellemző szolgáltatás beazonosítása végett ezért szükséges figyelembe venni a telefonkártyák pusztán értékesítésén túlmenő tényezőket.

32. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, míg általában minden egyes szolgáltatásnyújtást különállónak és függetlennek kell tekinteni, addig a gazdasági szempontból egy szolgáltatásnak tekinthető szolgáltatásnyújtásokat nem lehet mesterségesen szétválasztani. Az utóbbi elkerülése végett figyelembe kell venni az ügylet lényeges jellemzőit. Az a „végső cél” a döntő, amelyre tekintettel a végfelhasználók fizetnek a telefonkártyáért.(19) Továbbá a Bíróság újabban a távközlési szolgáltatások nyújtása vonatkozásában is alkalmazza ezeket az elveket. Az Everything

Everywhere ügyben(20) megállapítást nyert, hogy a hozzáadottérték?adó felszámítása szempontjából a távközlési szolgáltatásokat nyújtó szolgáltató által ügyfeleinek számlázott bizonyos többletköltségek nem min?sülnek a távközlési szolgáltatások nyújtásában álló f?szolgáltatás nyújtásától elkülönült és független szolgáltatásnyújtás ellenértékének.

33. Amint azt a görög kormány kiemeli, egy szolgáltatásnyújtásról beszélünk akkor, ha egy vagy több elemet f?szolgáltatásnak, míg egy vagy több elemet ett?l eltér?en járulékos szolgáltatásnak kell tekinteni, amely adózási szempontból osztja a f?szolgáltatás sorsát. A szolgáltatást akkor kell a f?szolgáltatáshoz kapcsolódó, járulékos szolgáltatásnak tekinteni, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó f?szolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.(21)

34. Az az itt leírt megközelítés, hogy miként kell a 2. cikk szerinti jellemző szolgáltatást(22) meghatározni több ügylet révén megvalósuló szolgáltatásnyújtás esetében, a Faaborg?Gelting Linien ügyben(23) került kialakításra. Ott megállapítást nyert, hogy a kiköt?k között közleked? kompok fedélzetén történ? étkeztetést magukban foglaló ügyletek a hatodik HÉA?irányelv szerint nem termékértékesítésnek, hanem szolgáltatásnyújtásnak min?sülnek, mert az éttermi ügyleteket számos vonás és tevékenység jellemzi, amelyek közül az étel szolgáltatása csupán az egyik, és amelyek körében jórészt a szolgáltatás van túlsúlyban.(24)

35. Valamennyi jelent?séggel bíró tény és ügyletet, továbbá a végfelhasználók számára a telefonkártyák megvásárlása vonatkozásában megfogalmazható „végs? célt” figyelembe véve a jellemző szolgáltatás az olyan nemzetközi telefonhívásokhoz való hozzáférésre vonatkozó jog, amelyek olcsóbbak, mint a kártya értékesítésének helye szerinti tagállamban vagy máshol m?köd? helyi telefonszolgáltató révén elérhet?k. Amint arra a holland kormány rámutatott, a végfelhasználók számára a telefonkártya birtokba vétele önmagában nem cél.(25) A fogyasztót azok az alacsony költség? nemzetközi telefonhívások érdeklik, amelyeket a kártya lehetővé tesz.

36. Ezt a lehető?séget a végfelhasználó helyi hívását automatikusan a Lebara egyesült királyságbeli kapcsolóberendezésére irányító, a kártyára nyomtatott szövegben található helyi telefonszám és a titkos PIN?kód megadása teremti meg. A korlátozott ügyfélszolgálati szolgáltatások nyújtásától eltekintve a fogyasztó szemében a kártya nem szolgál más célt. Amint azt említettem, a végfelhasználóknak nem kell birtokolniuk a telefonkártyát ahhoz, hogy hívást kezdeményezzenek, amennyiben emlékeznek az azon feltüntetett információkra.

37. Ezért a hatodik HÉA?irányelv 2. cikkének értelmezését illet?en elfogadott megközelítés alapján a Lebara távközlési szolgáltatásokhoz való hozzáférésre vonatkozó jogot biztosít a végfelhasználók számára. Az ellenszolgáltatásnak a végfelhasználók által a forgalmazók vagy ezek kiskeresked?i részére történ? megfizetése, és annak a Lebara részére történ? továbbítása révén közvetlen kapcsolat van a végfelhasználó és a Lebara között. A közvetlen kapcsolat abban a követelményben is megmutatkozik, hogy a végfelhasználóknak be kell ütniük a PIN?kódot, amelyet a Lebara kapcsolóberendezései fogadnak, és amely bizonyítja a kártya megvásárlását.

B – A jogviszonyok elemzése az uniós HÉA?jog szempontjából

1. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések és megválaszolásuk megközelítése

38. A kérdést el?terjeszt? bíróság két kérdést tett fel. Az els? inkább konkrét, míg a második általánosabb. Álláspontom szerint ugyanakkor az els? kérdés bizonyos hallgatólágos feltételezéseken alapul, melyek mind ténybeli, mind jogi kérdésekre kiterjednek. Továbbá nem lehet az els? kérdés megválaszolását a Lebara, a forgalmazói (és ezek lehetséges kiskeresked?i) és a végfelhasználók közötti jogviszonyoknak az uniós HÉA?jog szempontjából történ? összehasonlító elemzése nélkül megkísérelni. Ennek az elemzésnek szükségszerűen ki kell térnie

a szolgáltatás jellegére, az adóköteles eseményre, az adóköteles összegre és a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó alapvető kérdésekre. Ezeket fogom taglalni a felek és a beavatkozók írásbeli észrevételeiben javasolt, négy alternatív megoldást megvitató alábbi pontokban.

2. Első lehetőség: két egymást követő szolgáltatásnyújtás

a) Az Egyesült Királyság Kormánya által képviselt álláspont összefoglalása

39. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint a hatodik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a kereskedő két szolgáltatást nyújt a telefonkártya kibocsátásával: egyet a telefonkártya első értékesítése alkalmával és egyet a telefonhívások visszaváltása alkalmával. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint az uniós jog harmonizációjának jelenlegi állapotában a tagállam választhat, hogy e két szolgáltatás közül melyik von magával HÉA-fizetési kötelezettséget. Ha ez az adóztatás hiányát vagy kettős adóztatást eredményez, akkor az e terület harmonizációjának hiányából következik, ami csak a névértékkel bíró utalványok kezelésére vonatkozó, Unió-szerte megvalósuló jogalkotás révén orvosolható.

40. Az Egyesült Királyság Kormánya továbbá azzal érvel, hogy ezen elemzés alapján a szolgáltatásnyújtás helye az Egyesült Királyság. Ez azért van így, mert a végfelhasználókat illetően azt kell vélelmezni, hogy ők nem adóalanyok. A szolgáltatásnyújtás helyét ezért nem a hatodik HÉA-irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja, hanem a 9. cikkének (1) bekezdése határozza meg. Az adóköteles esemény majd a telefonhívások végfelhasználók általi visszaváltása alkalmával merül fel.

41. Végül az Egyesült Királyság kormányának javaslata szerint az alacsony költségű telefonhívásokhoz való hozzáférés ellenértéke a forgalmazók által a Lebara részére a telefonkártyákért fizetett ár. Az adóköteles összeget ugyanakkor ki kellene igazítani, ha kevesebb hívást váltanak vissza, mint amennyit a kártya lehetővé tesz. A telefonkártya névértékének fel nem használt részét nem vennék figyelembe az adóköteles összeg meghatározásakor. Így például ha egy 15 euró névértékű telefonkártyát a forgalmazó 10 euróért vesz meg, akkor az adóköteles összeg 5 euró, és nem 10 euró lesz, ha a telefonkártyát csak félig használják fel.

b) Értékelés

42. Először is az a következtetésem, hogy a jellemző szolgáltatás az olcsó telefonhívásokhoz való joghoz történő hozzáférés, és azt a Lebara nyújtja a végfelhasználó számára, nem jelenti azt, hogy elfogadtam az Egyesült Királyság Kormánya által javasolt modellt. Különösen nem jelenti azt, hogy elfogadom azt az érvet, hogy a Lebara ugyanazért az ellenszolgáltatásért két szolgáltatást nyújt, egyet a telefonkártyák forgalmazók részére történő értékesítésekor és egyet a végfelhasználók részére.

43. Mindenekelőtt a „ugyanazon szolgáltatás kétszeres nyújtásának” fogalma idegen az Európai Uniónak a HÉA-ra vonatkozó szabályozásától. Ha azt elfogadnánk, az csakugyan sértené az uniós HÉA-jog alapvető elveit, és problémákat gerjesztene a jogbiztonság és a kettős adóztatás, illetve az adóztatás hiánya kapcsán.(26)

44. Továbbá, jóllehet a jellemző szolgáltatás nem egy telefonkártya szolgáltatása, hanem a Lebara távközlési szolgáltatásaihoz való hozzáféréshez való jog, ez a következtetés nem jogosítja fel az Egyesült Királyságot arra, hogy a hatodik HÉA-irányelv 9. cikkének (1) bekezdésére hivatkozással HÉA-t vessen ki a Lebara és a forgalmazói közötti valamennyi ügyletre. Nem lehet azt feltételezni, hogy a végfelhasználók egyike sem adóalany a hatodik HÉA-irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja alkalmazásában, mert okkal vélelmezhetők, hogy meghatározott harmadik

országokkal kapcsolatban levő adóalanyok igénybe kívánják venni a Lebara szolgáltatásait. Ilyen körülmények között a szolgáltatásnyújtás helye a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja értelmében a fogyasztó tagállamára változna. Más visszaváltók viszont egyéni fogyasztók lesznek, így a Lebara által ezen végfelhasználók számára nyújtott szolgáltatásnak a HÉA szempontjából való kezelését a 9. cikk (1) bekezdése szabályozza.

45. A Lebara nem képes beazonosítani valamennyi (illetve egyáltalán bármelyik) végfelhasználóját, mivel azok a forgalmazók vagy a forgalmazók kiskereskedőinek az ügyfelei. Véleményem szerint nem szabad a tagállamnak megengedni azt, hogy olyan feltételezésekre alapozza az adóztatási hatáskörét, amelyek nem cáfolhatók vagy igazolhatók. Továbbá az Egyesült Királyság Kormánya által elfogadott azon érv elfogadása, miszerint a Lebara szolgáltatásainak egyik végfelhasználója sem adóalany, kivonná ezt a feltételezést a bírói kontroll köréből. (27)

3. Második lehetőség: két párhuzamos szolgáltatásnyújtás

a) A holland kormány álláspontjának összefoglalása

46. A holland kormány is egy olyan elemzést javasol, amely szerint a szóban forgó üzleti modell két szolgáltatásnyújtást foglal magában, de csak az egyiket nyújtja a Lebara. Ebben az esetben a Lebara által a végfelhasználók részére nyújtott önálló távközlési szolgáltatás kapcsolódik össze a forgalmazók által a Lebara részére nyújtott járulékos forgalmazási szolgáltatásokkal.

47. A holland kormány álláspontja szerint az alapeljárásban fennállókhöz hasonló körülmények között a hatodik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a távközlési szolgáltatást nyújtó szolgáltató („A” kereskedő) egy szolgáltatást, nevezetesen távközlési szolgáltatást nyújt a végfelhasználó részére. A forgalmazónak („B” kereskedő) a szolgáltató („A” kereskedő) által telefonkártyával történő ellátása nem minősül a hatodik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének értelmében vett, a távközlési szolgáltatástól független és elkülönült szolgáltatásnak. Ugyanakkor a forgalmazó („B” kereskedő) forgalmazási szolgáltatásokat nyújt a szolgáltató („A” kereskedő) részére.

48. Arra a következtetésre jutnak, hogy a szolgáltató („A” kereskedő) köteles a letelepedési helye szerinti tagállamban HÉA-t fizetni a távközlési szolgáltatásoknak az azon végfelhasználók részére történő nyújtása vonatkozásában, akikről azt vélelmezik, hogy nem adóalanyok. A HÉA-fizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a forgalmazó bankszámlára történő átutalással kifizeti a szolgáltatónak a telefonkártya névértékének összegét.

49. Az adóköteles összegre vonatkozó álláspontjuk ezért eltér az Egyesült Királyság kormányától, magasabb annál. A holland kormány által javasolt modell szerint a Lebara által nyújtott szolgáltatáshoz kapcsolódó adóköteles összeg a telefonkártya névértéke lenne, függetlenül attól, hogy a forgalmazó vagy a kiskereskedő a névértéknél magasabb vagy alacsonyabb áron adja el a telefonkártyákat. A holland kormány szerint továbbá az adóköteles esemény nem a telefonhívások visszaváltása (amint azt az Egyesült Királyság Kormánya javasolta), hanem a telefonkártyáknak a Lebara által a forgalmazók részére történő értékesítése. Míg a forgalmazók által a Lebara részére nyújtott járulékos szolgáltatás esetében az adóköteles összeg a telefonkártyák névértéke és a forgalmazó által a Lebarának fizetett vételár különbözete. Más szóval a holland kormány álláspontja szerint e különbözet a forgalmazó által a Lebarának nyújtott szolgáltatás ellenértékének minősül.

b) Értékelés

50. Számos problémát vet fel ez a megoldás azon a nehézségen kívül is, amelyet már jeleztem azon (alaptalan) feltevés kapcsán, hogy a Lebara kártyáinak végfelhasználói közül egyik sem adóalany. Bár osztom azt a nézetet, hogy a telefonkártyáknak a Lebara által a forgalmazó részére történő átadása nem tekinthető független szolgáltatásnyújtásnak, és hogy a kártyák szolgáltatása, mint olyan, a HÉA szempontjából nem bír jelentéssel, a holland kormány által a tárgyaláson tett érvekkel ellentétben nem tudok egyetérteni azzal, hogy a forgalmazónak vagy a kiskereskedőjének a végfelhasználókkal kötött utolsó ügyletben való részvétele nem tekinthető az előbbi által az utóbbinak nyújtott szolgáltatásnak.

51. Ennél fontosabb, hogy a holland kormány által javasolt modell nem veszi figyelembe azt a tényt, hogy az uniós HÉA-jogban különböző szabályok érvényesülnek attól függően, hogy a közvetítő a saját nevében vagy a megbízó nevében nyújt-e szolgáltatást. (28) Ezeket a szabályokat nem lehet figyelmen kívül hagyni a Lebara HÉA-fizetési kötelezettségének a jelen ügyben történő meghatározásakor.

52. Így például ha A úgy ad el valamit C-nek, hogy B a saját nevében eljárva közvetítőként köti meg az ügyletet C-vel, akkor B nem nyújt külön forgalmazási szolgáltatást A-nak. B egyszerűen csak az értékesítési lánc egyik lépésjének tekinthető.

53. Azonban ha az ügylet A és C között jön létre, és A az ügyletkötés során a nevében és helyett eljáró, forgalmazási szolgáltatást nyújtó személyként használja fel B-t, akkor B külön szolgáltatást nyújt A számára. Az A és B közötti ügylet a HÉA-jogban az A által a C részére nyújtott szolgáltatáshoz felhasznált szolgáltatásnak minősül.

54. Ugyanakkor ahhoz, hogy az A képes legyen a B forgalmazási szolgáltatása után kivetett HÉA levonására, az utóbbinak ki kell állítania egy külön számlát a jutalékáról az A részére. A holland kormány által javasolt modell logikus következménye lenne azonban a forgalmazók jutalékára vonatkozó, a HÉA helyes kivetéséhez szükséges külön számlakiállítás mellőzése, mivel a jutalékot magában foglalná a forgalmazó által a telefonkártyákért kapott és fizetett ellenszolgáltatás különbözete. (29)

55. A holland kormány modelljének még komolyabb problémája az a tény, hogy túlzott adóztatást eredményezne, ha a telefonkártyákat a névértéknél alacsonyabb áron adnák el a végfelhasználóknak. Az ellenszolgáltatás egy részének megadóztatása ugyanakkor elmaradna, ha a telefonkártyákat a névértéknél magasabb áron adnák el. Ugyanez a probléma szükségszerűen kiterjedne a forgalmazási szolgáltatásra kivetett HÉA-ra is.

4. Harmadik lehetőség: egyszerű értékesítési lánc

a) A Lebara és a Bizottság álláspontjainak összefoglalása

56. A Bizottság által javasolt modell (amelyet lényegében a Lebara is oszt) szilárd, de nem hibátlan. Álláspontjuk a következőképpen foglalható össze.

57. Ha valamely adóalany („A” kereskedő) távközlési szolgáltatásokhoz való hozzáférésre vonatkozó jogot képvisel? telefonkártyákat ad el valamely másik tagállamban telephellyel rendelkező másik adóalanyának („B” kereskedő), majd a B kereskedő ezt követően végfelhasználók általi fogyasztásra adja el a telefonkártyát, akkor a B kereskedő részére történ? értékesítéskor az A kereskedő egyetlen adóköteles szolgáltatásnyújtásáról van szó. A kártya ezt követő végfelhasználó általi megvásárlása és használata nem az A kereskedő és a végfelhasználó, hanem a B kereskedő és a végfelhasználó viszonylatában minősül adóköteles szolgáltatásnak.

58. Ezen forgatókönyv szerint a fordított adókiivetési mechanizmus alapján a B kereskedő köteles HÉA-t fizetni az A kereskedőnek fizetett ellenszolgáltatás után. A B kereskedő köteles megfizetni a végfelhasználótól kapott ellenszolgáltatás után kivetett HÉA-t is. Mindkét szolgáltatás után a B kereskedő telephelye szerinti tagállamban vetik ki a HÉA-t. A B kereskedő ugyanakkor a végfelhasználók részére értékesített távközlési szolgáltatások utáni HÉA-nak a tagállama szerinti HÉA-hatóságok felé történő bevallásakor az A kereskedővel kötött ügyletekre tekintettel jogosult az általa fizetett HÉA-t levonni. Más szavakkal, a B kereskedő levonja az előzetesen fizetett adót.

b) Értékelés

59. Ez a modell a gyártótól a különböző piaci lépcsőn keresztül a végső fogyasztóhoz érő értékesítési lánc gondolatát tükrözi. A hozzáadott értéket minden piaci lépcsőn megadóztatják, és a modell a HÉA helyes alkalmazásához vezetne az adózás helye és a fogyasztásra vonatkozó adómérték tekintetében.

60. Ugyanakkor az marad a probléma, hogy magának a telefonkártyának termékként vagy szolgáltatásként nincs független funkciója. Továbbá nem lehet arra a következtetésre jutni, hogy a végfelhasználók távközlési szolgáltatásokra vonatkozó jogot vásárolnak a forgalmazóktól, mivel a Lebara nem ruházta át teljes egészében a szolgáltatást a forgalmazóira.

61. A Lebara és a forgalmazók között létrejött piaci megállapodások azt mutatják, hogy a forgalmazónak az a feladata, hogy vagy közvetlenül, vagy kiskereskedők révén elősegítse a telefonkártyáknak a végfelhasználók részére történő értékesítését. Továbbá az uniós HÉA-jog alapvető eleme, hogy ez az adó a fogyasztást terheli.(30) Amint azt már kifejtettem, a Lebara és a forgalmazói közötti ügyletek egyedüli célja nem a forgalmazók, hanem a végfelhasználók általi fogyasztás lehetővé tétele volt. Rendes körülmények között semmilyen elemzés nem vezethet arra, hogy az alacsony költségű telefonhívások a forgalmazók fogyasztását szolgálják.

62. A forgalmazó valóban átveheti a végfelhasználó szerepét, és használhatja a telefonkártyát, ha azt kifizette, és aktiválták, de nem ez a forgalmazók és a Lebara közötti megállapodás valódi gazdasági célja. Ha a forgalmazó nemzetközi telefonhívásokra használná a telefonkártyát, akkor ez saját részre végzett adóköteles szolgáltatásnak minősülne, feltéve hogy a telefonkártyát nem üzleti célra használják. A hatodik HÉA-irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja foglalkozik ezzel.(31)

63. A tények azt az elgondolást sem támasztják alá, hogy a forgalmazók megtervezik és forgalomba hozzák a saját távközlési szolgáltatásaikat, majd azokat oly módon teljesítik, hogy a Lebarát mint alvállalkozót megbízzák a szükséges hálózat-hozzáférési szolgáltatásokkal.

64. Egyértelműen a Lebara az, aki a szerződéses hálózata révén létrehozza a távközlési kapcsolatot a végfelhasználó és a Lebara kapcsolóberendezése, illetve innen nemzetközi telefonszolgáltatásokon keresztül a telefonhívások Európai Unión kívüli fogadói között. Ebben a vonatkozásban a Lebara forgalmazóinak a virtuális mobiltelefon-hálózatokkal való, a Bizottság

által a tárgyaláson javasolt összehasonlítása nem igazolható.

65. Végül a Lebara írásbeli észrevételeiben hangsúlyozta azt a tényt, hogy a végfelhasználók nem tudják, és nem tudhatják, hogy az általuk a forgalmazóktól vagy kiskereskedőtől vásárolt alacsony költségű nemzetközi telefonhívásokhoz való hozzáférést a Lebara biztosítja. A Lebara kiemelte azt is, hogy nincs közvetlen szerződéses kötelezettség a végfelhasználó és a Lebara között.

66. Az előbbi, a szolgáltató személyét titokban tartó márkanevváltás nem változtat a végfelhasználók által a kártyák megvásárlásakor kitűzött „végső célon”, amely az alacsony költségű nemzetközi telefonhívások kezdeményezése. Az utóbbira tekintettel a hatodik HÉA-irányelv 2. cikke nem a végfelhasználó és a szolgáltató közötti szerződéses kapcsolatok meglétén, hanem az ellenszolgáltatásnak a végfelhasználó és a szolgáltató közötti áramlásán alapul. Amint azt a Bíróság a Town & County Factors ügyben⁽³²⁾ kimondta, a hatodik HÉA-irányelv hatékonyságát veszélyezteti annak a megközelítésnek az elfogadása, amely a jogviszony meglétét a szolgáltató kötelezettségeinek érvényesíthetőségétől teszi függvé.⁽³³⁾ Az ellenszolgáltatás a végfelhasználóktól kiskereskedők és forgalmazók révén jut el a Lebarához. Továbbá közvetlen kapcsolat van a végfelhasználók és a Lebara között, mert a PIN-kód a Lebara kapcsolóberendezéséhez való közvetlen hozzáférést biztosít a végfelhasználó számára.

67. Összefoglalva, ha a Bíróság elfogadná a Bizottság és a Lebara által javasolt modellt, akkor ez megkövetelné legalább a Lebara és a forgalmazói közötti jogviszony rugalmas értelmezését, amit a Bíróság ítélezési gyakorlata nem támaszt alá. A Lebara semmiképp sem nyújtja ugyanazt a szolgáltatást a forgalmazóinak, mint azok a végfelhasználóknak.

5. Negyedik lehetőség: A saját nevében, de más javára tevékenykedő adóalany szolgáltatásnyújtása

a) A Bizottság másodlagos álláspontjának összefoglalása

68. A Bizottság továbbá másodlagosan kifejti, hogy a hatodik HÉA-irányelv 6. cikkének (4) bekezdése szerint azon adóalanyokat, amelyek a szolgáltatások nyújtásakor saját nevükben járnak el, de harmadik személyek javára tevékenykednek, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maguk kapták és nyújtották volna. Ezért úgy kell tekinteni, hogy a Lebara forgalmazói (akik egyértelműen a saját nevükben járnak el) megkapták a szolgáltatást a Lebarától az első adóköteles ügylet keretében, majd ők szolgáltatottak a végfelhasználóknak a második ügylet keretében.

b) Értékelés

69. A Bíróság újabban megállapította, hogy a hatodik HÉA-irányelv 6. cikkének (4) bekezdése azt a jogi vélelmet állítja fel, hogy egymást követően két azonos szolgáltatásnyújtásra kerül sor. E vélelem alapján azt a gazdasági szereplőt, amely a szolgáltatásnyújtásban közvetít, és egyúttal bizományosnak minősül, úgy kell tekinteni, mint aki – azt megelőzően, hogy később személyesen nyújtja a szóban forgó szolgáltatásokat az ügyfélnek – előzetesen megkapta a szóban forgó szolgáltatásokat a megbízónak minősülő vállalkozástól, amelynek érdekében tevékenykedik. Ebből következik, hogy ami a megbízó és a bizományos közötti jogviszonyt illeti, a HÉA szempontjából a szolgáltatásnyújtásban és a fizetésben játszott szerepük fiktív módon felcserélődik.⁽³⁴⁾

70. Álláspontom szerint ez a vélelem az ügy megoldásának a kulcsa. A HÉA szempontjából a forgalmazókat a saját nevükben, de a megbízó Lebara javára eljáró bizományosoknak kell tekinteni. A Bizottság helyesen állítja azt, hogy a hatodik HÉA-irányelv 6. cikkének (4) bekezdése

ugyanolyan HÉA?kivetéshez vezet, mint a két szolgáltatást egy láncban magában foglaló modell. Hozzáteszem, hogy a hatodik HÉA?írányelv 6. cikkének (4) bekezdése úgy éri el ezt, hogy nem rugaszkodik el a valóságtól a Lebara által nyújtott szolgáltatást és a szolgáltatás igénybevev?jét illet?en.

71. A forgalmazók valóban nem címzettjei a távközlési szolgáltatásokhoz való hozzáféréshez való jognak, azonban a hatodik HÉA?írányelv 6. cikkének (4) bekezdése révén az uniós jogalkotás mintegy felhatalmazást ad egy ilyen jelleg? vélelem alkalmazására, ha a forgalmazó a saját nevében, de más javára jár el. Ennek eredményeként a HÉA?t a helyes tagállamban és a helyes mértékben vetik ki – a szóban forgó esetben ez a forgalmazó telephelye szerinti tagállam, az adóköteles összeg a forgalmazók által a Lebara részére fizetett összeg, míg az adóköteles esemény a telefonkártyák aktiválásakor keletkezik. Továbbá a 6. cikk (4) bekezdése lehet?vé teszi a számláknak a szolgáltatásban részt vev? adóalanyok részére, illetve általuk történ? helyes kibocsátását.(35)

72. Ugyanakkor a Lebara hangsúlyozta, hogy a forgalmazók nem az ? ügynökeiként járnak el, és a nemzeti bíróság már megállapította, hogy a forgalmazók a saját nevükben járnak el. Más szavakkal ez azt sugallja, hogy a Lebara és a forgalmazói közötti megállapodás nem egy olyan jogviszonyról tanúskodik, amelyben a forgalmazók a Lebara „fel nem fedett” ügynökeként vagy bizományosaként járnak el a hatodik HÉA?írányelv 6. cikkének (4) bekezdése szerint.

73. A jelen el?zetes döntéshozatali eljárásban ugyanakkor nem az ügynökökre vonatkozó nemzeti jogszabályoknak vagy a nemzeti polgári jog más elemének, vagy akár a helyi adójognak, hanem a hatodik HÉA?írányelv 6. cikke (4) bekezdésének az uniós jogra hivatkozással történ? értelmezése szükséges. A 6. cikk (4) bekezdését mint adójogi rendelkezést továbbá olyan jelentéssel lehet felruházni, amely nem szükségszer?en egyezik meg a nemzeti polgári jog bármely eleméb?l ered? párhuzamos fogalommal. Véleményem szerint a hatodik HÉA?írányelv 6. cikkének (4) bekezdése nem korlátozódik olyan jogviszonyokra, ahol a szóban forgó tagállam, jelen esetben az Egyesült Királyság joga szerinti burkolt vagy egyéb ügynöki kapcsolat jelenik meg. A 6. cikk (4) bekezdésében foglalt követelmények teljesülnek, ha a három kritérium (részvétel a szolgáltatás nyújtásában, a keresked? saját nevében, más javára jár el) teljesül.

74. Az a körülmény, hogy az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból hiányzik a hatodik HÉA?írányelv 6. cikke (4) bekezdésének értelmezésére vonatkozó konkrét kérdés, nem zárja ki, hogy a Bíróság foglalkozzon ezzel a rendelkezéssel. Az ítélezési gyakorlat szerint, még ha a nemzeti bíróság formailag rendelkezések meghatározott körének értelmezésére korlátozta is a kérdést, e körülmény nem képezi akadályát annak, hogy a Bíróság a nemzeti bíróság részére az uniós jognak az el?tte folyamatban lév? ügy elbírálásához hasznos, valamennyi értelmezési szempontját megadja, függetlenül attól, hogy a nemzeti bíróság kérdései megfogalmazásában utalt?e azokra, vagy sem.(36) Ezt a felfogást tükrözi a második kérdés tágabb megfogalmazása. Továbbá a Bíróság által a Henfling és társai ügyben(37) a hatodik HÉA?írányelv 6. cikke (4) bekezdése értelmezésére vonatkozó megközelítés tárgyában hozott döntés felülírt minden olyan megállapítást, amit a First?tier Tribunal, Tax chamber a 6. cikk (4) bekezdésének értelmezése kapcsán tehet.(38)

75. A hatodik HÉA?írányelv 6. cikke (4) bekezdésének uniós jogi értelmezése kapcsán úgy t?nik a számomra, hogy a jelen ügyben a következ? okokból úgy kell tekinteni, hogy a forgalmazók a Lebara javára járnak el. El?ször is az a benyomásom, hogy a telefonkártyáknak a forgalmazók részére történ? átadása nem jelenti azt, hogy bármilyen gazdasági kockázat átszállt rájuk a Lebaráról. Ez azért van így, mert úgy t?nik, hogy a forgalmazóknak nem kell fizetniük azokért a telefonkártyákért, amelyeket nem aktiváltak. A Lebara el?adása alapján arra a következtetésre jutok, hogy a forgalmazók nem fizetnek ellenszolgáltatást a Lebarának akkor, ha a

forgalomba hozott kártyákat nem sikerül a végfelhasználóknak eladni. Ha ez történik, akkor nem kéri az aktiválást. Más szavakkal, gazdasági szempontból a Lebara javára járnak el.

76. Továbbá a forgalmazók részt vesznek a távközlési szolgáltatásokhoz való hozzáféréshez való jognak a Lebara által a végfelhasználók részére történő nyújtásában. Felelősséget vállalnak a saját nevükben, de a Lebara javára az alacsony költségű telefonhívásokhoz való hozzáférés forgalmazásáért, és az ellenszolgáltatásnak a végfelhasználótól a Lebarához történő eljuttatásáért. Továbbá a forgalmazó teszi meg a szükséges lépéseket a telefonkártya által megtestesített ideiglenes fogyasztói számla aktiválásához (nevezetesen a fizetést és a sorozatszámnak a Lebarával való közlését).

77. Álláspontom szerint ezért a leginkább védhető mód a jelen ügy tényállásának besorolására, ha azt a megállapítást tesszük, hogy a Lebara a végfelhasználók részére előre fizetés ellenében távközlési szolgáltatásokhoz való hozzáférésre való jogot tartalmazó szolgáltatást nyújt, ami meghatározott összegű telefonálási időegységet megtestesítő ideiglenes fogyasztói számlának tekinthető. A forgalmazók a szolgáltatás nyújtásában a saját nevükben, de a Lebara javára eljárva vesznek részt. Ezért a hatodik HÉA-irányelv 6. cikkének (4) bekezdése szerint úgy kell tekinteni, hogy a forgalmazók szolgáltatást kaptak a Lebarától, és szolgáltatást nyújtottak a végfelhasználóknak. Ez vezet a fenti 70. és 71. pontban kifejtett HÉA-bánásmódhoz.

78. Megjegyzem ugyanakkor, hogy a Bíróság a Henfling és társai ügyben hozott ítéletében a nemzeti bíróságra bízta annak eldöntését, hogy a szóban forgó tényállás alapján teljesülnek-e a 6. cikk (4) bekezdésében foglalt feltételek. A Bíróság ahhoz hasonló iránymutatások adására szorítkozott, mint amilyeneket én dolgoztam ki ehelyütt a 6. cikk (4) bekezdésének alkalmazásakor figyelembe veendő tényezőket illetően.⁽³⁹⁾ Így a nemzeti bíróságra lehet bízni annak eldöntését, hogy a jelen ügyben szóban forgó tények teljesítik-e a 6. cikk (4) bekezdésében foglalt követelményeket, ennek során tekintettel kell lenni a Bíróságnak a jelen eljárásban felvetett különböző kérdések vonatkozásában tett megállapításaira, az uniós HÉA-jog egységes alapelveinek megőrzése iránti szükségletre és a 6. cikk (4) bekezdésének adandó olyan önálló uniós jelentésére, amely különbözik a nemzeti jog szerinti fogalmaktól.

V – Összefoglalás

79. A fent bemutatott négy alternatíva vonatkozásában azt javaslom, hogy a Bíróság utasítsa el az Egyesült Királyság Kormánya által javasolt modellt, mivel az vagy kétszáz adóztatáshoz, vagy az adóztatás elmaradásához vezet. Továbbá azt eredményezi, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítés helyét és következésképpen a HÉA-joghatóságot azon vélelem alapján kell meghatározni, hogy a végfelhasználók nem adóalanyok, ennek a valóságát ugyanakkor a bíróság nem képes ellenőrizni.

80. Az utóbbi megjegyzés a holland kormány által javasolt modellre is vonatkozik. Ez a modell továbbá adott esetben túlzott vagy túl alacsony HÉA kivetéséhez vezethet, mivel az adóalap mind a távközlési szolgáltatásokhoz való jog nyújtása, mind a különálló forgalmazási szolgáltatás esetében a telefonkártyák névértékéből származik. Ez magasabb vagy alacsonyabb is lehet, mint a végfelhasználók által fizetett ár.

81. A Lebara és a Bizottság által javasolt értékesítési lánc modell helyes végeredményre vezet, de a Lebara és a forgalmazói közötti kapcsolat torzulása árán, mivel az megkövetelné a Bíróságtól azt a következtetést, hogy a Lebara az alacsony költségű telefonhívásaihoz való hozzáférésre való jogot eladja a forgalmazóinak. Ehelyett a hatodik HÉA-irányelv 6. cikkének (4) bekezdése által létrehozott jogi vélelemre történő hivatkozás helyesebben illeszkedne a jelen esetben a Bíróság elé került üzleti modell tényeihez. Ha azonban a Bíróság nem értene egyet a 6. cikk (4) bekezdésére vonatkozó következtetéseimmel, másodlagosan a Bizottság és a Lebara által javasolt modell elfogadását javaslom, amely szerint a telefonkártyának a Lebara által a

forgalmazói részére történ? értékesítése és a forgalmazók általi értékesítés is önálló szolgáltatásnyújtás.

VI – Véggkövetkeztetések

82. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a First-Tier Tribunal, Tax Chamber által elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre:

Ha valamely adóalany („A keresked?”) olyan telefonkártyákat ad el valamely másik adóalanynak („B keresked?”), amelyek a vev?ik („C végfelhasználó”) számára az A keresked? által nyújtott távközlési szolgáltatásokhoz a kártyán meghatározott összegig való hozzáférést lehetővé tev? információkat tartalmaznak (feltéve, hogy az A keresked? megkapta a B keresked?től a megállapodás szerinti ellenszolgáltatást), akkor az A keresked? elre történ? fizetés ellenében távközlési szolgáltatáshoz való hozzáféréshez való jogot tartalmazó szolgáltatást nyújt a C végfelhasználó részére. Ugyanakkor a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 6. cikkének (4) bekezdése szerint ha a B keresked? a saját nevében, de az A keresked? javára vesz részt a C végfelhasználónak történ? szolgáltatásnyújtásban (amit a nemzeti bíróságnak kell meghatároznia), akkor a HÉA szempontjából úgy kell tekinteni, hogy a B keresked? szolgáltatást kapott az A keresked?től, és szolgáltatást nyújtott a C végfelhasználónak.

83. Ha a Bíróság nem fogadná el ezt a javaslatot, vagy a nemzeti bíróság nem tudja megállapítani azt, hogy a forgalmazók a Lebara javára járnak-e el, másodlagosan a következő választ javaslom a First-Tier Tribunal, Tax Chamber által elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre:

Ha valamely adóalany („A keresked?”) az A keresked? által nyújtott távközlési szolgáltatásokhoz való hozzáféréshez való jogot képviselő telefonkártyát ad el valamely másik adóalanynak („B keresked?”), és a B keresked? ezt követően eladja a telefonkártyát a C végfelhasználó részére, aki a telefonkártya révén nemzetközi telefonhívásokat bonyolít le, akkor a B keresked? részére történ? értékesítéskor az A keresked? egyetlen egységes távközlési szolgáltatást nyújt. A kártya ezt követ?, végfelhasználó általi megvétele és használata nem min?sül az A keresked? további adóköteles szolgáltatásának.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (a továbbiakban: első HÉA-irányelv) (HL 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.). A 2. cikket jelenleg a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történ? módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel (HL L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) (a továbbiakban: HÉA-irányelv) 1. cikkének (2) bekezdése tükrözi. 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 jelen ügyben *ratione temporis* alkalmazandó. Mára a HÉA-irányelv a helyébe lépett. Az egyértelműség kedvéért a jelen indítványban mind a hatodik HÉA-irányelv, mind a HÉA-irányelv megfelelő rendelkezéseire hivatkozom.

3 – Lásd a HÉA-irányelv jelenlegi 2. cikkének (1) bekezdését.

- 4 – A hatodik HÉA-irányelv 5. cikke (1) bekezdésének jelenleg a HÉA-irányelv 14. cikkének (1) bekezdése felel meg.
- 5 – Jelenleg a HÉA-irányelv 24. cikke.
- 6 – Jelenleg a HÉA-irányelv 28. cikke.
- 7 – Ennek a rendelkezésnek a lényege jelenleg a HÉA-irányelv 44. és 45. cikkében jelenik meg.
- 8 – A hatodik HÉA-irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizedik franciabekezdésében található rendelkezést a távközlési szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottértékadó-szabályok tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1999. június 17-i 1999/59/EK tanácsi irányelv (HL 1999. L 162., 63. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 324. o.) illesztette be. Lásd jelenleg a HÉA-irányelv 369a–369k. cikkét.
- 9 – Lásd jelenleg a HÉA-irányelv 62., 63. és 65. cikkét.
- 10 – Lásd jelenleg a XI. cím 1. fejezetének „Az adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek” címet viselő 1. szakaszát, amely a 193–205. cikket foglalja magában.
- 11 – A hatodik HÉA-irányelv 21. cikkének (1) bekezdését [28g. cikk] a hozzáadottértékadó fizetésére kötelezett személy meghatározása tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelv (HL 2000. L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. o.) 1. cikkének (4) bekezdése módosította.
- 12 – A Lebara jogi képviselője a tárgyaláson kifejtette, hogy maguk a forgalmazók általában nem nyújtanak távközlési szolgáltatást. Ők távközlési szolgáltatásokkal kereskednek, és a Lebarán kívül más szolgáltatóktól is megvehetik ezeket a szolgáltatásokat forgalmazás céljából.
- 13 – A Lebara jogi képviselője a tárgyaláson eladta, hogy a forgalmazók aktiválás előtt fizetnek a telefonkártyákért, és aktiválás után adják el azokat. A sorrend a következő: a teljes összeg kifizetése, aktiválás és értékesítés. Ugyanakkor a Lebara írásbeli észrevételeiben azt állítja, hogy a lopás kockázatának elkerülése érdekében a telefonkártyákat nem lehet telefonhívásra használni a Lebara által a forgalmazónak történő megküldésekor. A kézhezvétel után a forgalmazó kéri a Lebarától a telefonkártyák aktiválását. A forgalmazó akkor köteles kifizetni a telefonkártyákat, ha azokat már aktiválták. Ha a telefonkártyákat ezt követően ellopják, vagy a forgalmazó nem fizetne értük, akkor a Lebara inaktíválhatja azokat. Ezek az állítások nincsenek teljesen összhangban azt az időpontot illetően, amikor a fizetés végbemegy a forgalmazók és a Lebara között. Úgy tűnik ugyanakkor, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat feloldja ezt. A határozat kimondja, hogy a „Lebara akkor aktiválta a telefonkártyákat, ha a forgalmazó Lebarával való elszámolása alapján rendelkezésre állt fedezet, vagy ellenkező esetben az aktiválást megelőzően kifizetést kért a forgalmazótól”.

14 – A hatodik HÉA-irányelv 21. cikkének (1) bekezdése szerinti „fordított adókivetési mechanizmus” értelmében, ha az A szolgáltató és a B vevő letelepedési helye nem ugyanannak a tagállamnak a területén van, akkor az adó felszámíthatósága fordított, tehát a szolgáltatás igénybevevője köteles megfizetni a HÉA-t, és nem a szolgáltató. Ez azt jelenti, hogy a B kereskedő köteles az ügylet utáni HÉA-t beszedni és megfizetni a B kereskedő tagállamának HÉA-hatóságai részére. Amint azt megjegyeztem, a 21. cikk (1) bekezdése jelenleg a HÉA-irányelv XI. címe 1. fejezetének az „Az adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek” címet viselő 1. szakaszában található, amely a 193–205. cikket öleli fel.

15 – Ebben az értelemben a tényállás kis módosítása alkalmazhatatlanná teheti a jelen ügy jogi megoldását a hasonló ügyekre. Ezért a szóban forgó ügy nem bír szükségszerűen jelentőséggel a több célra felhasználható utalványokat érintő összetettebb HÉA-problémák, vagy olyan helyzetek szempontjából, ahol a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás ellenszolgáltatásának teljesítése elre történő fizetés vagy számlafedezet révén, mobil vagy rögzített telefonhálózat keretében történik.

16 – A C-270/09. sz. ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-13179. o.) 18. pontja.

17 – A C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6229. o.) 23. és 24. pontja; a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-973. o.) 26–32. pontja; a C-37/08. sz. RCI Europe ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-7533. o.) 23–25. pontja; a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-9433. o.) 17–26. pontja és a 16. lábjegyzetben hivatkozott MacDonald Resorts ügyben hozott ítélet 18. pontja.

18 – A C-53/09. és C-55/09. sz., Loyalty Management UK és Baxi Group egyesített ügyekben 2010. október 7-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-9187. o.) 39. pontja.

19 – Lásd ebben az értelemben a 16. lábjegyzetben hivatkozott Macdonald Resorts ügyben hozott ítélet 22. pontját.

20 – A C-276/09. sz. Everything Everywhere ügyben 2010. december 2-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-12359. o.).

21 – Lásd a 17. lábjegyzetben hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 24. pontját és a 17. lábjegyzetben hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 30. pontját.

22 – Lásd például a 16. lábjegyzetben hivatkozott MacDonald Resorts ügyben hozott ítélet 24. és 32. pontját, ahol megállapítást nyert, hogy az üdülőkörökben található szálláshelyek időben megosztott használati joga körében a jogosultsági pontok megszerzése érdekében létrejött ügyletek ún. „előzetes ügyletek”, amelyek elősegítik a „valódi szolgáltatás” igénybevételét, amely egy szálláson való átmeneti tartózkodáshoz vagy egy hotel használatához vagy más szolgáltatás igénybevételére vonatkozó jog gyakorlása; lásd továbbá a 17. lábjegyzetben hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 24. és 25. pontját, ahol megállapították, hogy azok a harmadik személyek által igénybe vett szolgáltatások, amelyek önmagukban nem minősültek célnak, hanem a kereskedő által nyújtott szolgáltatás hatékonyabb élvezetét segítették elő, tisztán járulékosak; lásd továbbá a 17. lábjegyzetben hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 17–26. pontját, ahol megállapították, hogy nem kettő, hanem egy szolgáltatásnyújtásról van szó, ha a funkcionális szoftvert az első értékesítés után a vevő igényeire szabják.

- 23 – A C-231/94. sz. ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.).
- 24 – A 23. lábjegyzetben hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 14. pontja.
- 25 – A 16. lábjegyzetben hivatkozott MacDonald Resorts ügyben hozott ítélet 24. pontja.
- 26 – Ha a forgalmazó letelepedési helye szerinti tagállam úgy gondolná, hogy a telefonhívások visszaváltása az adóköteles esemény, míg a szolgáltatást nyújtó tagállama úgy vélné, hogy a telefonkártyáknak a végfelhasználók részére történő szolgáltatása az adóköteles esemény, akkor egyikük sem vetne ki HÉA-t a szóban forgó tényállás esetében. Ellentétes lenne a HÉA-jognak az első HÉA-irányelv 2. cikkében megfogalmazott azon alapvető elvével is, miszerint a HÉA a termékek és szolgáltatások árának pontos százalékában kifejezett, fogyasztást terhelő adó.
- 27 – A Bíróság ehhez hasonlóan a 16. lábjegyzetben hivatkozott MacDonald Resorts ügyben hozott ítéletében elutasította azt a megoldást, amely ebben az ügyben feljogosította volna az adóköteles személyt arra, hogy a HÉA kiszámítása céljából maga értékelje az elérhető szállásportfóliót. A Bíróság még általánosabban kijelentette, hogy a tagállami bíróságoknak olyan helyzetben kell lenniük, hogy a bírói kontroll gyakorlásakor „hatékonyan tudják alkalmazni a közösségi jog vonatkozó elveit és szabályait”. Lásd a C-120/97. sz. Upjohn-ügyben 1999. január 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-223. o.) 36. pontját. Lásd legújabban az 1/09. sz. véleményt (EBHT 2011., I-1137. o.), amelynek 85. pontjában a Bíróság megjegyezte, hogy „a nemzeti bíróságoknak, illetve a Bíróságnak juttatott feladatok alapvető fontosságúak magának a Szerződések által létrehozott jogrend jellegének megőrzését illetően”.
- 28 – Lásd a hatodik HÉA-irányelv 6. cikkének (4) bekezdését és a 9. cikk (2) bekezdése e) pontjának hetedik franciabekezdését.
- 29 – Lásd a hatodik HÉA-irányelv 18. cikk (1) bekezdésének a) pontját, amely szerint ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak „a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie”. Lásd a HÉA-irányelv jelenlegi 178. cikkének a) pontját.
- 30 – Lásd újabban a 17. lábjegyzetben hivatkozott RCI Europe ügyben hozott ítélet 39. pontját.
- 31 – A hatodik HÉA-irányelv 6. cikk (2) bekezdésének b) pontja szerint az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül. Lásd a jelenlegi HÉA-irányelv 26. cikk (1) bekezdésének b) pontját.
- 32 – A C-498/99. sz. ügyben 2002. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-7173. o.).
- 33 – A 32. lábjegyzetben hivatkozott Town & County Factors ügyben hozott ítélet 21. pontja.
- 34 – A C-464/10. sz., Henfling és társai ügyben 2011. július 14-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-6219. o.) 35. pontja.
- 35 – Lásd Ben Terra és Julie Kajus: European VAT Directives (2011) 10.2.1.4 bekezdését.
- 36 – A C-434/09. sz. McCarthy-ügyben 2011. május 5-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-3375. o.) 24. pontja.
- 37 – A 34. lábjegyzetben hivatkozott ügy.

38 – A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2010. október 22-én kelt, a Henfling és társai ügyben az azt követő évben, 2011. július 14-én hoztak döntést.

39 – Hivatkozás a 34. lábjegyzetben. Lásd különösen a 42. és 43. pontot.