

Ideiglenes változat

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2020. október 22.(1)

C-593/19. sz. ügy

SK Telecom Co. Ltd

kontra

Finanzamt Graz-Stadt

(a Bundesfinanzgericht [szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112 irányelv – A kettős adóztatás és az adóztatás elmaradásának elkerülésére irányuló intézkedések – 59a. cikk – Távközlési ágazat – Mobiltelefon-szolgáltatások – Barangolási szolgáltatások – Egy tagállam területén ideiglenesen tartózkodó harmadik országbeli állampolgárok – Szolgáltatások teljesítési helye – E teljesítési helynek az érintett tagállam területére való áthelyezésének lehetősége – A tagállam területén történő tényleges használatra vagy hasznosításra vonatkozó követelmény – A kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzulása – A harmadik országban alkalmazott adójogi bánásmód relevanciájának hiánya”

I. Bevezetés

1. A Bírósághoz 2019. augusztus 5-én érkezett, 2019. július 29-i határozatával a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) a 2006/112 irányelv(2) 59a. cikke első bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé.

2. E kérelmet a Dél-Koreában székhellyel rendelkező SK Telecom Co. Ltd és a Finanzamt Graz-Stadt (grazi városi adóhatóság, Ausztria; a továbbiakban: Finanzamt) között az e társaság által a Dél-Koreában lakóhellyel rendelkező, de ideiglenesen Ausztriában tartózkodó felhasználók számára nyújtott barangolási szolgáltatások adójogi kezelése tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amely szolgáltatások keretében mobiltelefon-hálózathoz biztosítottak hozzáférést e tagállamban.

3. A feltett kérdések lényegében annak meghatározására irányulnak, hogy a fent hivatkozott rendelkezés felhatalmazza-e az Osztrák Köztársaságot arra, hogy az ilyen barangolási

szolgáltatások teljesítési helyét a saját területére helyezze át, aminek következtében azok az osztrák hozzáadottértékadó (héa) hatálya alá tartoznak.

4. Indítványom további részében azt javaslom a Bíróságnak, hogy e kérdésekre igenlő választ adjon.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Mivel az alapeljárásban szóban forgó szolgáltatásokat a 2011-es év során nyújtották, az alapügyre a 2006/112 irányelvnek azt a változatát kell alkalmazni, amely utolsóként a 2010/88 irányelvvel bevezetett módosításokat tartalmazza, ez utóbbi irányelv átültetési határideje annak 2. cikke értelmében 2011. január 1-jén járt le.(3)

6. A 2006/112 irányelv tartalmazza „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” című V. címet. Az V. címen belül a 3. fejezet rendelkezik „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyéről”. E 3. fejezet tartalmaz egy „Különös rendelkezések” elnevezésű 3. szakaszt. A 2006/112 irányelv 59., 59a. és 59b. cikke ezen 3. szakaszba tartozik.(4)

7. Ezen irányelv 59. cikke, amely „Az [Unión] kívüli, nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások” című 9. alszakaszba tartozik, kimondja:

„Az [Unión] kívül letelepedett, illetve az [Unión] kívül állandó lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalanyok részére nyújtott alábbi szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol az adott személy letelepedett, illetve ahol állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

i) távközlési szolgáltatások;

[...]”

8. A 2006/112 irányelv 59a. és 59b. cikke „A kettős adóztatás és az adóztatás elmaradásának elkerülésére irányuló intézkedések” című 10. alszakaszban található.

9. Az említett irányelv 59a. cikke értelmében:

„A kettős adóztatás, a nem adóztatás, illetve a verseny torzulásának elkerülése érdekében a tagállamok – azon szolgáltatások nyújtása esetén, amelyek teljesítési helyét a 44., 45., 56. és 59. cikk szabályozza – a következőképpen rendelkezhetnek:

a) egyes vagy az összes ilyen szolgáltatás területükre eső teljesítési helyét úgy tekinthetik, mintha az a[z] [Unión] kívül lenne, ha a tényleges használat és a szolgáltatás igénybevétele [helyesen: tényleges használat és hasznosítás] a[z] [Unión] kívül történik;

b) egyes vagy az összes ilyen szolgáltatás [Unión] kívüli teljesítési helyét úgy tekinthetik, mintha az a területükre esne, ha a tényleges használat és a szolgáltatás igénybevétele [helyesen: tényleges használat és hasznosítás] a területükön történik.

E rendelkezés azonban nem alkalmazandó az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra, ha azokat a szolgáltatásokat [az Unióban] nem letelepedett nem adóalany személyek számára nyújtják.”

10. Ugyanezen irányelv 59b. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Azon távközlési szolgáltatásokra, valamint az 59. cikk első bekezdésének j) pontjában említett azon rádió- és televíziós szolgáltatásokra, amelyeket egy olyan adóalany nyújt, aki a [z] [Unió] területén kívül rendelkezik a gazdasági tevékenységének székhelyével, illetve a szolgáltatás nyújtására szolgáló állandó telephellyel, illetve ezek hiányában az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye a [z] [Unió] területén kívül van, olyan, nem adóalany személyek számára, amelyek letelepedés szerinti országa, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye egy tagállam területén van, a tagállamok az 59a. cikk első bekezdésének b) pontját alkalmazzák.”

B. Az osztrák jog

11. Az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. 663/1994., a továbbiakban: az 1994. évi UStG) 3a. §-ának az alapeljárásra alkalmazandó változata (BGBl. I. 34/2010. sz.) a következőképpen rendelkezik:

„[...]

(13) A (14) bekezdés szerinti egyéb szolgáltatások teljesítési helye a következő:

a) ha az igénybe vevő nem minősül az (5) bekezdés 3. pontja értelmében vett vállalkozónak, és lakóhelye, székhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a [z Unió] területén van, az egyéb szolgáltatás teljesítési helyének az igénybe vevő harmadik ország területén található lakóhelyét, székhelyét vagy szokásos tartózkodási helyét kell tekinteni;

[...]

(14) A következő szolgáltatások minősülnek a (13) bekezdés értelmében vett egyéb szolgáltatásoknak:

[...]

12. a távközlési szolgáltatások;

[...]

(16) A kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzulásának elkerülése érdekében a Bundesminister für Finanzen (szövetségi pénzügyminiszter) rendeletben elírhatja, hogy azon egyéb szolgáltatásokat, amelyek teljesítési helyét a (6), (7), (12), illetve a (13) bekezdés a) pontja szerint határozzák meg, úgy kell tekinteni, mint amelyeknek teljesítési helye ezen egyéb szolgáltatások használatának vagy hasznosításának helye. Következésképpen az egyéb szolgáltatások teljesítési helyének tekinthető:

1. az országterület helyett a harmadik ország területe;

2. a harmadik ország területe helyett az országterület. E rendelkezés nem alkalmazható az (14) bekezdés 14. pontja szerinti szolgáltatásokra, ha a megrendelő nem minősül az (5) bekezdés 3. pontja értelmében vett vállalkozónak, és lakóhelye, székhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem a [z Unió] területén található.”

12. A szövetségi pénzügyminiszter a távközlési, rádiós és televíziós szolgáltatásokkal kapcsolatos egyéb szolgáltatások teljesítési helyének áthelyezéséről szóló rendeletének (BGBl. II

383/2003.) az alapeljárásra alkalmazandó változatában (BGBl. II 221/2009.):

„Az 1994. évi UStG-nek a BGBl. I 71/2003. szövetségi törvénnyel módosított változata 3a. §-a (10) bekezdésének 13. és 14. pontja, valamint 3a. §-ának (13) bekezdése alapján a következőket állapítom meg:

1. § Amennyiben az 1994. évi UStG-nek a (BGBl. 663.) a BGBl. I 52/2009. szövetségi törvény szerinti változata 3a. §-a (14) bekezdésének 12. és 13. pontja szerinti szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az 1994. évi UstG 3a. §-a értelmében az [Unió] területén kívül található, a szolgáltatást belföldön teljesítettnek kell tekinteni, amennyiben azt ott használják vagy veszik igénybe.

2. § 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.”

III. Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

13. Az SK Telecom egy dél-koreai székhelyű mobiltelefon-vállalkozás.

14. 2011-ben az SK Telecom mobiltelefon-szolgáltatásokat nyújtott egyes, szintén Dél-Koreában letelepedett ügyfeleinek, akik ideiglenesen Ausztriában tartózkodtak.

15. Annak érdekében, hogy e személyek számára az ausztriai tartózkodásuk alatt lehetővé tegye a mobiltelefonok használatát, egy osztrák hálózatüzemeltető az SK Telecom rendelkezésére bocsátotta a hálózatát az osztrák héával növelt használati díj (20%) megfizetése ellenében.

16. Az SK Telecom pedig barangolási díjat számlázott ki ügyfelei részére az osztrák hálózat használata fejében.

17. Az SK Telecom ezt követően az osztrák hálózatüzemeltető által felszámított hűa visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be.

18. A Finanzamt elutasította e visszatérítés iránti kérelmet. Ezen elutasítás lényegében azon a kötelezettségen alapult, hogy az SK Telecom által az ügyfeleinek kiszámlázott barangolási díjakra a szolgáltatás teljesítési helyének áthelyezéséről szóló osztrák rendeletnek megfelelően az osztrák hűát kell kivetni, mivel e távközlési szolgáltatások Dél-Koreában nem tartoztak az osztrák héával összehasonlítható adó hatálya alá. Mivel az SK Telecom Ausztriában adóköteles ügyleteket valósított meg, az egyszerűsített visszatérítési eljárás keretében nem részesülhetett hűa-visszatérítésben.

19. Mivel a Finanzamt-hoz benyújtott keresetét elutasították, az SK Telecom újabb keresetet nyújtott be a Bundesfinanzgerichthez (szövetségi pénzügyi bíróság).

20. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság), amely a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság, helyt adott az SK Telecom keresetének. E bíróság kifejti, hogy határozatát nem a harmadik országban esetlegesen fennálló összehasonlítható adókötelezettségre, hanem a szolgáltatás teljesítési helyének áthelyezéséről szóló osztrák rendelet uniós joggal való összeegyeztethetetlenségére alapította, amely rendelet értelmében az SK Telecom által nyújtott barangolási szolgáltatások teljesítési helye Ausztria területén található.

21. E bíróság szerint a 2006/112 irányelv 59a. és 59b. cikkéből az következik, hogy valamely

tagállam csak az Unióban letelepedett nem adóalany személyek részére nyújtott távközlési szolgáltatások tekintetében értékelheti úgy, hogy a szolgáltatásnyújtás a területén valósult meg.

22. A gyakorlatban ez az értelmezés azt jelenti, hogy az SK Telecom által nyújtott azon szolgáltatás, amely lehetővé teszi a Dél-Koreában letelepedett ügyfelei számára, hogy az osztrák mobiltelefonhálózatot igénybe véve a mobiltelefonfelvezetésüket Ausztriában használják, nem minősül adóköteles ügyletnek Ausztria területén. Következésképpen az SK Telecom az egyszerűsített visszatérítési eljárás keretében megalapozottan követelhetné az osztrák hálózatüzemeltetőnek fizetett osztrák hálózati visszatérítést.

23. A Finanzamt rendes felülvizsgálati kérelmét követően a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) 2018. szeptember 13-i ítéletével megsemmisítette a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) határozatát.

24. A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) szerint, míg a 2006/112 irányelv 59b. cikke a szolgáltatás teljesítési helyének áthelyezésére vonatkozó kötelezettséget ír elő abban az esetben, ha valamely harmadik országban letelepedett vállalkozás egy tagállamban letelepedett nem adóalany személyeknek nyújt távközlési szolgáltatásokat, addig ezen irányelv 59a. cikke lehetővé teszi a szolgáltatás teljesítési helyének az említett irányelv 59b. cikkében nem szereplő esetekben történő áthelyezését.

25. E bíróság szerint és a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) által kifejtett állásponttal ellentétben, az osztrák jogalkotó a szolgáltatás teljesítési helyének áthelyezéséről szóló osztrák rendelet elfogadásával jogszerűen élt a 2006/112 irányelv 59a. cikkében foglalt lehetőséggel.

26. Miután a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság) visszautalta az ügyet a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) elé, e bíróságnak még mindig kétségei vannak a nemzeti szabályozásnak a 2006/112 irányelv 59a. cikkével való összeegyeztethetőségét illetően.

27. E körülmények között határozott úgy a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112/EK] irányelv 59a. cikke [első bekezdésének] b) pontját, hogy a roaming valamely tagállamban – a belföldi mobilhálózathoz bejövő és kimenő kapcsolatok létesítése céljából történő hozzáférés formájában – az ideiglenesen belföldön tartózkodó »nem adóalany végfelhasználó« által történő igénybevétele belföldön történő »használatnak és hasznosításnak« minősül, amely a teljesítés helyének a harmadik országból e tagállamba történő áthelyezésére jogosít, noha sem a szolgáltatást nyújtó mobilszolgáltató, sem a végfelhasználó nincs a [z] [Unió] területén letelepedve, és a végfelhasználó nem is rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel a [z] [Unió] területén?

2) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 59a. cikke [első bekezdésének] b) pontját, hogy az első kérdésben leírt, – az [ezen irányelv] 59. cikke alapján a [z] [Unió] területén kívül található – távközlési szolgáltatások teljesítési helye áthelyezhető valamely tagállam területére pusztán annak alapján, hogy a távközlési szolgáltatásokat harmadik országban nem terheli az uniós jogi [hálózati] összehasonlítható adó, noha sem a szolgáltatást nyújtó mobilszolgáltató, sem a végfelhasználó nincs a [z] [Unió] területén letelepedve, és a végfelhasználó nem is rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel a [z] [Unió] területén?”

28. Az elztes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatala 2019. augusztus 5-én vette nyilvántartásba.

29. Írásbeli észrevételeket az SK Telecom, az osztrák és a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett el.

IV. Elemzés

30. Kérdéseivel a kérdést elterjeszt bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállam áthelyezheti a mobiltelefon-hálózat használatát lehetővé tév, e tagállamban található barangolási szolgáltatások teljesítési helyét a saját területére akkor, ha e szolgáltatásokat egy harmadik országban letelepedett mobiltelefon-szolgáltató olyan felhasználók részére nyújtja, akiknek lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye e harmadik országban van, de ideiglenesen az említett tagállam területén tartózkodnak.

31. A jelen ügy gyakorlati jelentőségének, valamint a 2006/112 irányelv 59., 59a. és 59b. cikke közötti kapcsolatnak a bemutatását követően kifejtem azokat az indokokat, amelyek miatt úgy vélem, hogy a kérdést elterjeszt bíróság kérdéseire igenl választ kell adni.

A. A jelen ügy gyakorlati jelentőségér

32. E két kérdés vizsgálatának megkezdése előtt szeretném elosztatni mindazon kétségeket, amelyek a jelen ügy gyakorlati jelentőségét illetően felmerülhetnek.

33. Az olyan mobiltelefonos barangolási szolgáltatás, mint amelyről az alapügyben szó van, a héa szempontjából két szolgáltatást foglal magában.

34. Az első szolgáltatás a telefonfelhasználókat nem, hanem kizárólag a távközlési vállalkozásokat érinti (*business-to-business* vagy „B2B” kapcsolat). A roamingországban (Ausztria) működő hálózati szolgáltató díjfizetés ellenében nyitja meg a hálózatát a származási országban letelepedett mobiltelefon-szolgáltató (a dél-koreai székhelyű SK Telecom) számára.

35. A második szolgáltatás kapcsolja össze a származási ország mobiltelefon-szolgáltatóját (SK Telecom) a szolgáltatásaira elfizető telefonfelhasználókkal (*business-to-consumer* vagy „B2C” kapcsolat). Ez a szolgáltató bizonyos értelemben „albérletbe adja” a roamingországban (Ausztria) tartózkodó felhasználóknak az általa az első szolgáltatás keretében korábban megszerzett hálózathoz való hozzáférését.

36. Bár a Bíróság elé terjesztett kérdések kizárólag a második (az SK Telecom és az elfizetői közötti) szolgáltatás nyújtására, pontosabban e szolgáltatás teljesítési helyére vonatkoznak, e kérdések az SK Telecom által az első (az SK Telecom és az osztrák hálózat üzemeltetője közötti) szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban elterjesztett visszatérítés iránti kérelem kapcsán merültek fel.

37. Az osztrák hálózat üzemeltetője ugyanis az első szolgáltatás nyújtásakor alkalmazta az osztrák héát. Az SK Telecom ezen osztrák héa összegének visszatérítését kérte. A Finanzamt elutasította e visszatérítést arra hivatkozva, hogy a második szolgáltatás szintén az osztrák héa hatálya alá tartozik.

38. Így a Bíróság által a feltett kérdésekre adandó válaszoktól függően, amint azt a Bizottság helyesen hangsúlyozta, az alapeljárásban két megoldás képzelhető el:

- a második szolgáltatás teljesítési helye Ausztria: ebben az esetben az SK Telecom az el?fizet?inek kiszámlázott összegek után köteles az osztrák hea megfizetésére, és egyben jogosult az els? szolgáltatás után általa el?zetesen megfizetett osztrák hea levonására;
- vagy a második szolgáltatás teljesítési helye Dél?Korea: ebben az esetben az osztrák héát nem kell megfizetni e szolgáltatás után, és az SK Telecom jogosult az els? szolgáltatás után el?zetesen felszámított hea visszatérítésére.

39. A Bizottság bizonyos fenntartásokat fogalmazott meg az els? szolgáltatás osztrák hea alá vonását illet?en. Ezen intézmény pontosította, hogy a 2006/112 irányelv 44. cikkében megállapított általános szabály szerint az adóalanyok közötti szolgáltatásnyújtás („B2B” kapcsolat) teljesítési helye a szolgáltatást igénybe vev? gazdasági tevékenységének székhelye, azaz az SK Telecom esetében Dél?Korea.(5)

40. Nem tartom célszer?nek, hogy a Bíróság foglalkozzon ezzel a kérdéssel, mivel egyrészt a Bírósághoz nem intéztek kérdést az els? szolgáltatást illet?en, másrészt pedig az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem nem tartalmaz semmilyen magyarázatot e tárgyban.

41. Mindenesetre az els? szolgáltatás ausztriai adóztatásával kapcsolatos bizonytalanság nem vonja kétségbe a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdések relevanciáját, mivel a második szolgáltatás osztrák hea alá vonása a Bíróság által e kérdésekre adandó válaszoktól függ.

42. Végezetül az SK Telecom azt állította, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata értelmében(6) „mesterséges” lenne az ugyanazon SIM?kártyáról indított kommunikáció elemekre bontása. Következésképpen, az alapeljárásban szóban forgó barangolási szolgáltatások a felhasználói számára nyújtott egységes mobiltelefonos szolgáltatás részét képezik, amelynek teljesítési helye Dél?Korea, és nem tartozik a hea hatálya alá az Unióban.

43. Ezt az érvelést nem találom meggy?z?nek. Emlékeztetek arra, hogy a hea tekintetében általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni.(7) Így valamely szolgáltatást csak akkor kell a hea szempontjából egységesnek min?síteni, amennyiben az adóalany által nyújtott két vagy több szolgáltatási elem, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása er?ltetett lenne.(8)

44. Márpedig az alapeljárásban szerepl?höz hasonló barangolási szolgáltatások, amelyek a mobiltelefon?hálózathoz való hozzáférésnek a származási országtól eltér? országban történ? nyújtásából állnak, objektíve elválaszthatók a származási országban nyújtott mobiltelefon?szolgáltatásoktól.

45. Amint azt a spanyol kormány helytállóan kiemelte, a gyakorlatban a felhasználóknak címzett számlák alapján általában a helyi hálózathoz való hozzáférést?l elkülönül? szolgáltatásokként azonosíthatók a barangolási szolgáltatások. E számlákon szerepel többek között – a barangolási szolgáltatások révén – a látogatott állam hálózatán keresztül lebonyolított bejöv? és kimen? hívások száma, valamint az elfogyasztott adatmennyiség. Így, noha az ügyfélnek a származási országa szolgáltatójával kell szerz?dést kötnie ahhoz, hogy a barangolási szolgáltatásokhoz hozzáférjen, azok különálló, nem pedig a szolgáltató által az ügyfeleinek a helyi hálózathoz való hozzáférésehez kapcsolódóan biztosított járulékos szolgáltatást képeznek.

B. A 2006/112 irányelv 59., 59a. és 59b. cikkének kapcsolatáról

46. A 2006/112 irányelv 59., 59a. és 59b. cikke bizonyos szolgáltatások teljesítési helyére

vonatkozóan különös kapcsolóelveket állapít meg.(9)

47. Előzetesen megjegyzem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság megalapozottan támaszkodik arra az előfeltevésre, amely szerint az alapeljárásban szereplő barangolási szolgáltatások a 2006/112 irányelv 24. cikkének (2) bekezdése(10) értelmében vett „távközlési szolgáltatásoknak” minősülnek. Ezt az előfeltevést a Bíróság elé észrevételt terjesztő felek egyike sem vitatta.

48. A 2006/112 irányelv 59a. cikke alapján a nemzeti jogban biztosított eltérés hiányában ezen irányelv 59. cikkének i) pontjából az következik, hogy az Unión kívül letelepedett, vagy az Unión kívül állandó lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalanyok részére nyújtott távközlési szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol az adott személy letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van, tehát az az *Unión kívül* található.

49. Az egyszerű fogalmazás jegyében e rendelkezés kimondja, hogy *nem tartoznak a héa hatálya alá* a nem adóalany, és az Unión kívüli állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező személyek részére nyújtott távközlési szolgáltatások.

50. Ugyanakkor a 2006/112 irányelv 59a. cikke lehetőséget biztosít a tagállamoknak arra, hogy bizonyos feltételek mellett eltérjenek ettől az elvtől, és a szolgáltatás teljesítési helyét a területükre helyezték át.

51. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből, valamint az osztrák kormány és a Bizottság észrevételeiből kitűnik, hogy az Osztrák Köztársaság a szövetségi pénzügyminiszter a távközlési, rádiós és televíziós szolgáltatásokkal kapcsolatos egyéb szolgáltatások teljesítési helyének áthelyezéséről szóló rendelet alapügyben alkalmazandó változatának elfogadásával ezt a lehetőséget választotta.(11)

52. Pontosítom, hogy a 2006/112 irányelv 59b. cikke kötelezővé teszi a távközlési szolgáltatások teljesítési helyének ezen áthelyezését abban az esetben, ha azokat nem adóalany, de az *Unióban* állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező személyek részére nyújtják. Ez utóbbi feltétel nem teljesül az alapügyben szóban forgó szolgáltatásokat illetően, mivel azokat olyan személyek részére nyújtják, akik kétségtelenül nem adóalanyok, azonban az *Unión kívül*, azaz Dél-Koreában rendelkeznek lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel. Következésképpen e rendelkezés nem releváns a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések megválaszolása szempontjából, amint azt a spanyol kormány és a Bizottság helytállóan megjegyezte.

53. Ezenkívül pontosítom, hogy a 2006/112 irányelv 59a. cikkében *biztosított lehetőség* hatálya szélesebb, mint az ezen irányelv 59b. cikkében előírt kötelezettség hatálya, amint azt a Bizottság helytállóan kiemelte. Másként fogalmazva, és amint az e két rendelkezés szövegéből kitűnik, az említett irányelv 59a. cikkében az államok számára biztosított lehetőség nem korlátozódik az ugyanezen irányelv 59b. cikkében szereplő esetekre.

54. Ennek megállapítását követően, a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések megválaszolása érdekében meg kell vizsgálni azokat a feltételeket, amelyektől a 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontjában biztosított azon lehetőség tagállam általi alkalmazása függ, hogy bizonyos szolgáltatások, különösen a távközlési szolgáltatások teljesítési helyét a saját területére helyezze át.

55. E tekintetben két feltételt kell megkülönböztetni.

56. Először is, a szolgáltatások „tényleges használatának és hasznosításának” az érintett tagállam területén kell történnie. Ez a feltétel képezi a kérdést előterjesztő bíróság által feltett első

kérdés tárgyát.

57. Másodszor, a tagállamok e lehetőséggel „a kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzulásának elkerülése érdekében” élhetnek. E feltétel képezi a második kérdés tárgyát.

C. A szolgáltatásoknak az érintett tagállam területén való tényleges használatára vagy hasznosítására vonatkozó követelményről (első kérdés)

58. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi választ, hogy a 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azokat a barangolási szolgáltatásokat, amelyek lehetővé teszik a valamely tagállamban található mobiltelefonhálózat használatát, és amelyeket valamely harmadik országban letelepedett mobiltelefon-szolgáltató nyújt olyan felhasználóknak, akiknek lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye e harmadik országban található, de ideiglenesen ezen tagállam területén tartózkodnak, úgy kell-e tekinteni, hogy azok az említett tagállam területén „tényleges használat vagy hasznosítás” tárgyát képezik.

59. Az osztrák és a spanyol kormány, valamint a Bizottság az SK Telecommal ellentétben e kérdésre igenlő választ javasol.

60. E kérdés megválaszolása előtt sajnálatos módon ki kell térni a 2006/112 irányelv 59a. cikkének első bekezdésében szereplő „tényleges használat és a szolgáltatás igénybevétele [helyesen: tényleges használat és hasznosítás]” kifejezés nyelvi változatai közötti kissé meglepő ellentmondásokra, amelyekre az SK Telecom is rámutatott. Az áttekintett nyelvi változatok alapján ugyanis ez a kifejezés „tényleges használat vagy hasznosítás” vagy „tényleges használat és hasznosítás” formában szerepel.

61. E kifejezés eredetileg a 77/388/EGK hatodik irányelv korábbi 9. cikkének (3) bekezdésében szerepelt.(12) Márpedig, e rendelkezést illetően már akkor is különbség mutatkozott a „vagy” és az „és” kötőszót alkalmazó nyelvi változatok között.(13) Megjegyzem, hogy az említett rendelkezést a Bíróság értelmezte a reklámszolgáltatásokra vonatkozó Athesia Druck ítéletben, anélkül azonban, hogy az egyes nyelvi változatok közötti különbség kérdését érintette volna.(14)

62. A 77/388 hatodik irányelv átdolgozására irányuló javaslatában, amely később a 2006/112 irányelv elfogadásához vezetett, úgy tűnik számomra, hogy a Bizottság a „vagy” kötőszó használatának támogatása mellett az összes nyelvi változat összehangolását javasolta.(15)

63. Érdekes módon a 2006/112 irányelv elfogadása során a „vagy” tábor – bár a Bizottság javaslatának megfelelően számos hívet gyűjtött – nem aratott teljes győzelmet. Ezen irányelv 58. (későbbi 59a.) cikke eredeti változatának angol, holland és svéd nyelvi változata ugyanis hármaradt az „és” táborhoz.(16)

64. A helyzet csak még komplikáltabbá vált, ugyanis a 2008/8 irányelv elfogadásával több nyelvi változat – többek között az olasz és a portugál nyelvi változat – is átpártolt az „és” táborba. Így a 2006/112 irányelv 59a. cikkének – korábbi 58. cikkének – nyelvi változatai immár két táborra oszlanak: a „vagy” és az „és” táborra.(17)

65. Kiemelem, hogy ez az eltérés a mai napig, az említett irányelvnek az (EU) 2020/285 irányelvvel(18) módosított változatában is fennáll.

66. Véleményem szerint a jogbiztonság követelménye szükségessé teszi a 2006/112 irányelv 59a. cikkének nyelvi változatai között fennálló eltérés vizsgálatát.

67. A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint az uniós jog rendelkezéseit – különösen a héaszabályozás területén – egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Európai Unió valamennyi nyelvén készült változatok figyelembevételével. Az uniós szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi.(19)

68. Ezen ítélezési gyakorlat alapján álláspontom szerint négy olyan indok létezik, amely a 2006/112 irányelv 59a. cikkének azon értelmezését igazolja, hogy az az érintett szolgáltatásoknak a tagállam területén való tényleges használatát vagy hasznosítását követeli meg.

69. Először is, ez az értelmezés megfelel a Bizottság által a 77/388 hatodik irányelv átdolgozására irányuló javaslatának időpontjában kifejezett szándékának, hogy valamennyi nyelvi változatot úgy hangolják össze – amint azt a jelen indítvány 62. pontjában jeleztem –, hogy azokban a „tényleges használat vagy hasznosítás” kifejezés szerepeljen. Úgy tűnik számomra, hogy ezt a szándékot ezen irányelv tekintetében nem vitatta az uniós jogalkotó, azaz az Európai Unió Tanácsa és az Európai Parlament, ily módon a nyelvi változatok közötti eltérés fenntartása e kifejezés nem igazán szerencsés fordításának eredménye lehet.

70. Másodszor, ezen értelmezés megfelel az uniós jogalkotó azon szándékának, hogy a szolgáltatások teljesítési helyének meghatározásánál főszabály szerint a tényleges fogyasztás helyét vegye alapul.(20) Ráadásul, e szándék egybevághat a héabizottság által e tárgyban kifejtett állásponttal is,(21) amint arra az osztrák kormány helytállóan rámutatott: „A héabizottság csaknem egyhangúlag egyetért abban, hogy a távközlési szolgáltatások, a műsorszóró és a televíziós szolgáltatások, valamint az elektronikus szolgáltatások tényleges használata vagy hasznosítása helyének az a hely tekintendő, ahol az igénybe vevőnek ténylegesen lehetősége van használni a részére nyújtott szolgáltatást. Rendes körülmények között azon fizikai helyről van szó, ahol a szolgáltatást nyújtják.”

71. Harmadszor, ez az értelmezés adódik szemantikai szempontok alapján is, a „használat” és a „hasznosítás” kifejezések közötti kapcsolatra tekintettel. Az Académie française (Francia Akadémia) úgy határozza meg a hasznosítást, mint „valamely vagyontárgy nyereség elérése céljából történő hasznosítására, kiaknázására, kezelésére irányuló tevékenység”. Ezen általános meghatározás alapján számomra nem tűnik lehetségesnek valamely vagyontárgy *használat nélküli* hasznosítása. Másként fogalmazva, minden hasznosítás használatot feltételez, mivel ez utóbbi kifejezés általánosabb jelentéssel bír.

72. Következésképpen a „használat” szónak a „tényleges használat és hasznosítás” kifejezésben (amely minden esetben a hasznosítást követeli meg) való alkalmazása hatástalan, a „tényleges használat vagy hasznosítás” kifejezésben azonban nem (amely vagy az egyszerű használatra, vagy a hasznosításra vonatkozik).

73. Végül negyedszer, a „használat vagy hasznosítás” kifejezés mellett szóló értelmezés azon összefüggésből is következik, amelybe a 2006/112 irányelv 59a. cikke illeszkedik. A „hasznosítás” kifejezés gazdasági konnotációval bír, amint azt az Académie française (Francia Akadémia) fent idézett fogalommeghatározása is mutatja. Márpedig ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése alapján – bizonyos kivételektől eltekintve – minden gazdasági tevékenység héaköteles. Ebből következik, hogy a „tényleges használat és hasznosítás” kifejezés arra irányulna, hogy kizárja a nem adóalanyoknak nyújtott szolgáltatásokat az említett irányelv 59a. cikkének hatálya alól, mivel azok nem „hasznosítják” az itt szereplő szolgáltatásokat.

74. Az ilyen értelmezés összeegyeztethetetlen lenne azzal a jogszabályi környezettel, amelybe e rendelkezés illeszkedik, mégpedig legalább két okból. Egyrészt, a 2006/112 irányelv 59a. cikkének második bekezdése kifejezetten kizár bizonyos, nem adóalanyoknak nyújtott szolgáltatásokat az irányelv hatálya alól, ami logikusan azt jelenti, hogy az ilyen szolgáltatások a jogszabály szerint e rendelkezés hatálya alá tartoznak. Másrészt, az említett 59a. cikk lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltérjenek ezen irányelv 59. cikkétől, amely kizárólag a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik.

75. Összefoglalva tehát nem vitatható, hogy a 2006/112 irányelv 59a. cikkének első bekezdése a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik. Márpedig a nem adóalanyok „nem hasznosítják” a részükre nyújtott szolgáltatásokat, ami gazdasági tevékenységet feltételezne, hanem megelégszenek azok „használatával”. Következésképpen, e rendelkezést szükségszerűen úgy kell értelmezni, hogy az a szolgáltatásoknak az érintett tagállam területén való „tényleges használatát vagy hasznosítását” követeli meg.

76. A fentiekből azt a következtetést vonom le, hogy a 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a szolgáltatásoknak az érintett tagállam területén való „tényleges használatát vagy hasznosítását” követeli meg.

77. Márpedig véleményem szerint aligha kétséges, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló barangolási szolgáltatásokat ténylegesen *használják* az érintett tagállam területén.

78. Emlékeztetek arra, hogy az ilyen barangolási szolgáltatások kizárólag az érintett tagállamban található mobiltelefonhálózatnak az e tagállamban – azaz az alapügyben Ausztriában – ideiglenesen tartózkodó felhasználók általi használatára vonatkoznak, kizárva a távközlési szolgáltatások azon részét, amely a származási harmadik országban, azaz az alapügyben a Dél-Koreában található mobiltelefonhálózat használatát foglalja magában. (22)

79. Nekem úgy tűnik, hogy három tényező is erőteljesen afelé billenti a mérleg nyelvét, hogy a barangolási szolgáltatások tényleges használata az érintett tagállamban történik.

80. Először is, a használt mobiltelefonhálózat ebben a tagállamban található. Másodszor, az e hálózathoz hozzáférést biztosító felhasználók ideiglenesen az említett tagállamban tartózkodnak. Harmadszor, amint azt a spanyol kormány hangsúlyozta, az ilyen barangolási szolgáltatásokat csak az említett tagállam területén lehet igénybe venni. Az alapeljárás körülményei között ugyanis az osztrák területen való jelenlétük az egyetlen oka annak, hogy a Dél-Koreában lakóhellyel rendelkező felhasználók az osztrák mobiltelefonhálózathoz hozzáférést kérnek.

81. Ezenkívül, amint arra a Bizottság helyesen rámutatott, a koreai ügyfeleknek az osztrák mobiltelefonhálózathoz való hozzáférése ugyanolyan módon történik, mint az osztrák ügyfelek ugyanezen hálózathoz való hozzáférése, ami egyértelmű jele annak, hogy a tényleges használat Ausztriában valósul meg.

82. Ennélfogva meg vagyok győződve arról, hogy az alapeljárásban szóban forgó szolgáltatásokat ténylegesen osztrák területen használják.

83. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az első kérdésre a következőképpen válaszoljon. A 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy úgy kell tekinteni, hogy azok a barangolási szolgáltatások, amelyek lehetővé teszik a valamely tagállamban található mobiltelefonhálózat használatát, és amelyeket valamely harmadik országban letelepedett mobiltelefon-szolgáltató nyújt olyan felhasználóknak, akiknek lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye e harmadik országban található, de ideiglenesen ezen tagállam területén tartózkodnak, az említett tagállam területén „tényleges használat” tárgyát képezik.

D. A kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzulásának elkerüléséhez fűződő követelményről (második kérdés)

84. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a „kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzulásának” elkerüléséhez fűződő érdekre vonatkozó követelmény teljesül-e, ha az első kérdésben leírt barangolási szolgáltatások nem tartoznak az érintett harmadik országban a héához hasonló adó hatálya alá.

85. A kérdést előterjesztő bíróság, valamint a spanyol kormány és a Bizottság által adott érvelés mentén magam is úgy vélem, hogy az érintett harmadik országban – azaz az alapügyben Dél-Koreában – történő esetleges adóztatás e rendelkezés alkalmazása szempontjából irreleváns.

86. Minden más értelmezés ugyanis ahhoz vezetne, hogy az uniós szinten összehangolt adózási szabályok alkalmazását valamely harmadik országban alkalmazott adójogi bánásmódtól tennénk függvé. Bár az ilyen függvé tétel önmagában nem elképzelhetetlen, véleményem szerint az uniós jogalkotó kifejezett és egyértelmű választásának tárgyát kell képeznie. Márpedig nem ez a helyzet a 2006/112 irányelv 59a. cikke esetében, amely nem említi a harmadik országokat.

87. Ezt az értelmezést megerősíti a héabizottság e tárgyban kifejtett álláspontja: (23) „A héabizottság egyhangúlag egyetért abban, hogy a tagállamok területén ténylegesen használt vagy hasznosított szolgáltatások megadóztatására vonatkozó ezen lehetőségnek a tagállamok általi igénybevétele nem függ a Közösségen kívüli szolgáltatásokra alkalmazott adójogi bánásmódtól. Közelebbre, az, hogy egy szolgáltatás valamely harmadik országban, annak saját nemzeti jogszabályai alapján megadóztatható, nem akadályozza a tagállamokat abban, hogy e szolgáltatást – amennyiben azt ténylegesen a területén használják vagy hasznosítják – megadóztassák.”

88. Valójában a „kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzítása” kifejezés az *uniós szint* adójogi bánásmódra vonatkozik. Másként fogalmazva, a 2006/112 irányelv 59a. cikkében biztosított lehetőségnek a tagállamok általi igénybevétele a kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzulásának *uniós szinten való* fennállásának függvénye.

89. Ami konkrétabban a 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját illeti, egyértelmű, hogy e rendelkezés alkalmazását nem igazolhatja a kettős adóztatás elkerülésére irányuló szándék, mivel az a gyakorlatban a szóban forgó tagállamban nyújtott szolgáltatások megadóztatásához vezetne.

90. Ezzel szemben e lehetőség igénybe vételét igazolhatja az adóztatás elmaradásának vagy a verseny torzulásának az Unión belüli elkerülésére irányuló szándék.

91. Az alapeljárásban nem vitatott, hogy a szóban forgó barangolási szolgáltatások nem tartoznak más tagállamban kivetett héa hatálya alá. Ennélfogva azt, hogy az Osztrák Köztársaság él a 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontjában biztosított lehetőséggel annak érdekében, hogy az ilyen szolgáltatások teljesítési helyét a területére helyezze át, ezzel e szolgáltatásokat az osztrák héa hatálya alá vonja, az Unión belüli adóztatás elmaradásának elkerülésére irányuló szándék igazolja.

92. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a második kérdésre a következő választ adja. A 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy teljesül a „kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzulásának” elkerüléséhez fűződő érdek fennállására vonatkozó követelmény, ha az első kérdésben leírtához hasonló barangolási szolgáltatások az Unión belül nem tartoznak a héa hatálya alá, ami e rendelkezés értelmében az adóztatás elmaradásának minősül. Ezzel szemben a harmadik országban alkalmazott adójogi bánásmód e rendelkezés alkalmazása szempontjából nem releváns.

V. Véggkövetkeztetés

93. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) A 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy úgy kell tekinteni, hogy azok a barangolási szolgáltatások, amelyek lehetővé teszik a valamely tagállamban található mobiltelefonhálózat használatát, és amelyeket valamely harmadik országban letelepedett mobiltelefon-szolgáltató nyújt olyan felhasználóknak, akiknek lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye e harmadik országban található, de ideiglenesen ezen tagállam területén tartózkodnak, az említett tagállam területén „tényleges használat” tárgyát képezik.

2) A 2010/88 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 59a. cikke első bekezdésének b) pontját továbbá úgy kell értelmezni, hogy teljesül a „kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása vagy a verseny torzulásának” elkerüléséhez fűződő érdek fennállására vonatkozó követelmény, ha az első kérdésben leírtához hasonló barangolási szolgáltatások az Unión belül nem tartoznak a héa hatálya alá, ami e rendelkezés értelmében „az adóztatás elmaradásának” minősül. Ezzel szemben a harmadik országban alkalmazott adójogi bánásmód az említett rendelkezés alkalmazása szempontjából nem releváns.

1. Eredeti nyelv: francia.

2. A 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 326., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv).

3. A 2006/112 irányelv módosításáról szóló, 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 326., 1. o.). Pontosítom továbbá, hogy azon rendelkezéseket – és különösen a 2006/112 irányelv 59a. cikkét –, amelyeknek értelmezése az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolásához szükséges, utoljára a 2006/112 irányelv módosításáról

szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.) 2. cikke módosította.

4 Pontosítom, hogy e rendelkezéseket a 2008/8 irányelv 5. cikke értelmében 2015. január 1-jétől lényegesen módosították, ami különösen a 2006/112 irányelv 59. cikke első bekezdése i) pontjának, 59a. cikke második bekezdésének és 59b. cikkének elhagyását vonta maga után.

5 Ha – amint azt a Bizottság javasolja – az osztrák héát ezen első szolgáltatás után *tévedésből* szedték be, nyilvánvaló, hogy az SK Telekom jogosult ezen jogalap nélkül beszedett adó visszatérítésére. Pontosítom, hogy ez az eset különbözik a jelen indítvány 38. pontjában hivatkozott „hátréztérítési” eljárástól, mivel ez utóbbi eljárás olyan hátra vonatkozik, amelyet jogosan szedtek be, de amelynek visszatérítését az SK Telekom kérheti, ha Ausztriában nem végez adóköteles ügyleteket.

6 Lásd különösen: 1999. február 25-i CPP ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 26–32. pont); 2012. szeptember 27-i Field Fisher Waterhouse ítélet (C-392/11, EU:C:2012:597, 13–28. pont); 2013. június 27-i RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ítélet (C-155/12, EU:C:2013:434, 19–26. pont).

7 Lásd különösen: 2012. szeptember 27-i Field Fisher Waterhouse ítélet (C-392/11, EU:C:2012:597, 14. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

8 Lásd különösen: 2013. június 27-i RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ítélet (C-155/12, EU:C:2013:434, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

9 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a 2006/112 irányelv 44. és 45. cikke a szolgáltatások teljesítési helyének meghatározására vonatkozó általános szabályt tartalmazza, míg ezen irányelv 46–59a. cikkei számos különös kapcsolóelvet állapítanak meg. A 2006/112 irányelv 44. és 45. cikke nem élvez elsőbbséget ezen irányelv 46–59a. cikkével szemben. Minden egyes helyzetben felmerül a kérdés, hogy az adott helyzet megfelel-e az ezen irányelv 46–59a. cikkében említett esetek valamelyikének. Ennek hiányában tartozik az említett helyzet a 2006/112 irányelv 44. és 45. cikkének hatálya alá (lásd különösen: 2016. december 8-i A és B ítélet, C-453/15, EU:C:2016:933, 18. pont; 2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet, C-647/17, EU:C:2019:195, 20 és 21. pont; 2020. július 2-i Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö [Adatközpontszolgáltatás] ítélet, C-215/19, EU:C:2020:518, 51. és 54. pont).

10 E rendelkezés értelmében távközlési szolgáltatásnak minősülnek „a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullám, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történő továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatások, ideértve az adási, sugárzási vagy vételi kapacitások használati jogának átruházását, illetve átengedését is, beleértve a globális információs hálózatokhoz való hozzáférés biztosítását”.

11 Lásd a jelen indítvány 12. pontját.

12 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

13 Az „és” kötőszót a következő nyelvi változatok használták: lásd – többek között – a francia („l'utilisation et l'exploitation effectives”), az angol („effective use and enjoyment”), az olasz („l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego”), a spanyol („la utilización y la explotación efectivas”), a holland („het werkelijke gebruik en de werkelijkeexploitatie”), és a portugál („a utilização e a

exploração efectivas”), valamint a svéd („den egentliga användningen och utnyttjandet”) nyelvi változatot. A „vagy” kötőszót a következő nyelvi változatok használták: lásd – többek között – a német („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”) és a dán („faktiske benyttelse eller udnyttelse”) nyelvi változatot.

14 2009. február 19-i ítélet (C-1/08, EU:C:2009:108, 28–33. pont).

15 Bizottság, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (átdolgozás) szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat, COM(2004) 246 végleges, 2004. április 15., 58. cikk. Lásd többek között az angol („effective use or enjoyment”), a német („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), a dán („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), a francia („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), az olasz („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), a spanyol („la utilización o la explotación efectivas”), a holland („het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie”), a portugál („a utilização ou a exploração efectivas”) és a svéd („den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet”) nyelvi változatot.

16 Az „és” kötőszót használó nyelvi változatok: lásd többek között az angol („effective use and enjoyment”), a holland („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”) és a svéd („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”) nyelvi változatot. A „vagy” kötőszót használó nyelvi változatok: lásd többek között a német („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), a dán („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), a francia („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), az olasz („l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego”), a spanyol („la utilización o la explotación efectivas”) és a portugál („a utilização ou a exploração efectivas”) nyelvi változatot.

17 Az „és” kötőszót használó nyelvi változatok: lásd többek között az angol („effective use and enjoyment”), olasz („l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione”), a holland („het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie”), a portugál („a utilização e a exploração efectivas”) és a svéd („den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet”) nyelvi változatot. A „vagy” kötőszót használó nyelvi változatok: lásd többek között a német („tatsächliche Nutzung oder Auswertung”), a dán („faktiske benyttelse eller udnyttelse”), a francia („l'utilisation ou l'exploitation effectives”), és a spanyol („la utilización o la explotación efectivas”) nyelvi változatot.

18 A 2006/112 irányelv módosításáról szóló, 2020. február 18-i (EU) 2020/285 tanácsi irányelv (HL 2020. L 62., 13. o.). Ezt az irányelvet 3. cikkének (1) bekezdése értelmében 2025. január 1-jétől kell alkalmazni.

19 Lásd különösen: 2013. szeptember 26-i Bizottság kontra Finnország ítélet (C-309/11, nem tették közzé, EU:C:2013:610, 49. pont); 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 21. pont).

20 Lásd e tekintetben a 2008/8 irányelv (3) preambulumbekkezdését: „Az adóztatás helye valamennyi szolgáltatásnyújtás esetében főszabály szerint az a hely, ahol a tényleges fogyasztás történik [...]”. Lásd még: 2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet (C-647/17, EU:C:2019:195, 29. pont). A teljesség kedvéért megjegyzem továbbá, hogy a 2008/8 irányelv alapvetően módosította a 77/388 hatodik 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.) alapján fennálló rendszert. Következésképpen az SK Telekom által hivatkozott, és az 1999/59 irányelv preambulumbekkezdéseire alapított érvek a jelen ügyben nem relevánsak.

21 Héabizottság, Iránymutatás a 2009. szeptember 30-i 89. ülés alapján, B dokumentum, Taxud.D.1(2010)176579, 645. sz., amely az alábbi címen érhető el:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat=committee?meetings_fr.pdf

22 Lásd a jelen indítvány 35. pontját.

23 Héabizottság, Iránymutatás a 2009. szeptember 30-ai 89. ülés alapján,
Taxud.D.1(2010)176579, 645. sz., B dokumentum, amely a következő címen érhető el:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_fr.pdf