JÁN MAZÁK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. június 17. [1]

1. A Regeringsrätten (legfelsőbb közigazgatási bíróság) (Svédország) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a hatodik HÉA-irányelv [2] 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja, 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja, valamint a 2006/112 irányelv [3] 56. cikke (1) bekezdésének c) pontja és 196. cikke (a továbbiakban együtt: vonatkozó rendelkezések) értelmezését kéri a Bíróságtól. Az alapeljárásban szereplő ügy részben azokra a számviteli időszakokra vonatkozik, amelyekben a hatodik HÉA-irányelv rendelkezései alkalmazandók, és részben olyan számviteli időszakokra, amelynek során a 2006/112 irányelv rendelkezései alkalmazandók.

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

I – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

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

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

1 – Eredeti nyelv: angol.

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

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

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

„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

(2) Azonban:

[…]

e) a következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[…]

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

[…]”

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

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

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

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

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

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

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

„(1) A következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamától eltérő tagállamban letelepedett adóalanynak nyújtanak, a szolgáltatás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye vagy azon állandó telephelye található, amely részére a szolgáltatást nyújtják, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[…]

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

[…]”

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

„A HÉÁ-t az 56. cikkben meghatározott szolgáltatások esetén a szolgáltatást igénybevevő adóalanynak kell megfizetnie […].”

B – *A nemzeti jog*

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

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

12. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 5. fejezetének 7. cikke kimondja, hogy bizonyos ott említett, más tagállamból nyújtott szolgáltatásokat, beleértve a tanácsadói szolgáltatást is, Svédország területén nyújtott szolgáltatásoknak kell tekinteni, ha a szolgáltatás igénybevevője olyan vállalkozó, akinek gazdasági tevékenysége végzésének helye, vagy azon állandó telephelye, amely számára a szolgáltatást igénybe veszi, Svédországban található, vagy ennek hiányában lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye Svédországban van. A hozzáadottérték-adóról szóló törvény 1. fejezetének 2. cikke értelmében, ha a belföldön HÉA-köteles tanácsadói szolgáltatás nyújtója külföldi vállalkozás, a szolgáltatás igénybevevője köteles a HÉÁ-t megfizetni. [5]

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

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

II – A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14. Az alapeljárás tárgyát képező jogvita a Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådetet (Újrakezdés – létszámleépítéshez kapcsolódó támogatás és tanácsadás tanácsa; a továbbiakban: TRR) mint kollektív szerződések alapján létrehozott alapítványt érinti, amelyet a Svenska Arbetsgivareföreningen munkáltatói szervezetből (későbbi nevén Svenskt Näringsliv) és a Privattjänstemannakartellen dolgozói szakszervezetből (a magánszektorban dolgozó munkavállalók és vezetők szakszervezete) 1994-ben hoztak létre.

15. Létesítő okirata szerint a TRR célja egyrészről végkielégítés folyósítása, és olyan intézkedések népszerűsítése, amelyek elősegítik azon dolgozók átképzését, akik meghatározott okokból munkanélkülivé váltak, vagy ennek kockázata fenyegeti őket, másrészről tanácsadás és segítség nyújtása létszámfeleslegge küzdő, vagy várhatóan szembe kerülő vállalkozások részére, valamint a vállalkozások képzésének elősegítése az emberi erőforrások területén. A TRR tevékenysége gyakorlásának feltételeit részletesebben a Näringsliv és a Privattjänstemannakartellen közötti, úgynevezett Omställningsavtal (átmeneti megállapodás) tartalmazza.

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

Az Omställningsavtal által lefedett tevékenységek mellett a TRR szolgáltatásokat nyújt kiszervezéssel foglalkozó vállalkozások részére, amelyek tekintetében HÉA-alanyként bejegyzésre került. A TRR által az utóbbi minőségében végzett tevékenységek teljes bevételének hozzávetőleg 5%-át teszik ki.

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

18. A Skatterättsnämnden 2006. március 3-i előzetes állásfoglalásában a kérdésekre válaszul úgy ítélte meg, hogy i. az Omställningsavtal keretében végzett tevékenységek a TRR tekintetében nem minősülnek szakmai tevékenység során végzett szolgáltatásnyújtásnak, azonban a TRR-t az említett törvény 5. fejezetének 7. cikke értelmében vállalkozónak kell tekinteni.

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

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

21. A Regeringsrätten úgy véli, hogy a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv egyes rendelkezéseinek alkalmazása céljából az alapeljárás tárgyát képező jogvitában az „adóalany” és az „adó megfizetésére köteles személy” fogalmát a közösségi jog összefüggésében kell értelmezni. A kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, hogy bár a Bíróság több korábbi ítéletében értelmezte a hatodik irányelv „adóalany”-fogalmát, az alapeljárásra okot adóhoz hasonló konkrét esetben nem adta meg e fogalom értelmezését ugyanezen irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának alkalmazásában.

22. Tekintettel arra, hogy a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv vonatkozó rendelkezései pontatlanok, és úgy tűnik, hogy ezt

a kérdést korábban nem terjesztették a Bíróság elé, a Regeringsrätten az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját, 21. cikke (1) bekezdésének b) pontját, valamint a […] [2006/112] irányelv 56. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 196. cikkét, hogy az a személy, aki más tagállamban adófizetésre köteles személytől vesz igénybe tanácsadói szolgáltatást, és mind gazdasági tevékenységet, mind az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységet folytat, adóalanynak/adófizetésre köteles személynek tekintendő e cikkek alkalmazásában, annak ellenére, hogy a szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenység tekintetében vették igénybe?”

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

III – Elemzés

A – *A felek fő érvei*

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

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

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

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

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

B – *Álláspont*

29. Az előterjesztő bíróság kérdésével arra keres választ, hogy úgy kell-e értelmezni vonatkozó rendelkezéseket, hogy az a személy, aki más tagállamban adófizetésre köteles személytől vesz igénybe tanácsadói szolgáltatást, és az előbbi mind gazdasági tevékenységet, mind az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységet folytat, adóalanynak tekintendő-e annak ellenére, hogy a szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenység tekintetében vették igénybe.

30. A két irányelv vonatkozó rendelkezéseinek majdnem megegyező szövegére tekintettel és az egyszerűség érdekében itt csupán a hatodik irányelvet elemzem. [6]

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

32. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a hatodik irányelv 4. cikke meglehetősen széles alkalmazási kört jelöl ki a HÉA számára, beleértve a termelés, a forgalmazás és a szolgáltatásnyújtás valamennyi szakaszát. [7] Emellett szintén az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a hatodik irányelv céljának megfelelően, amely szerint a közös

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

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

HÉA-rendszer különösen az „adóalanyok” egységes meghatározásán alapul, az adóalanyiságot kizárólag az irányelv 4. cikkében meghatározott szempontok alapján kell eldönteni. [8]

33. Ezért a Bíróság megállapította, hogy az a személy, aki a hatodik irányelv 4. cikke értelmében gazdasági tevékenységet folytat, adóalany akkor is, ha e gazdasági tevékenység csupán kiegészítő jellegű. [9] A hatodik irányelv 4. cikke értelmében adóalanynak minősülhet az is, akárcsak a TRR, akinek a tevékenysége jelentős részben az irányelv hatályán kívül esik.

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

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

36. Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése, ami nem a 9. cikk (1) bekezdése alóli kivétel, nem értelmezhető megszorítóan.

37. A Gillan Beach ügyben hozott ítéletben a Bíróság megállapította továbbá, hogy „[a] közösségi jog valamely rendelkezésének értelmezésekor nem csupán annak szövegét kell figyelembe venni, hanem összefüggéseit

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

9 – Uo., 42. pont.

10 – Lásd a C-114/05. sz. Gillan Beach ügyben 2006. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-2427. o.) 14. pontját, amely hivatkozik a C-168/04. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 14. pontjára, a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4595. o.) 20. pontjára, a C-167/05. sz., Linthorst, Pouwels en Scheres ügyben 1997. március 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1195. o.) 10. pontjára, valamint a C-452/03. sz., RAL (Channel Islands) és társai ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3947. o.) 23. pontjára).

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

és az általa alkotott szabályozás céljait is." [12] Ezért a Bíróság szerint emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése kollíziós szabály, amely meghatározza a szolgáltatás adóztatási helyét, és így megállapítja a tagállamok hatáskörének kereteit. Megjegyzem, hogy a „hasonló tevékenységek" közösségi jogi fogalom, amelyet a kettős adóztatásnak, illetve az adóztatás elmaradásának elkerülése érdekében egységesen kell értelmezni. [13]

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

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

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

41. Ezenkívül a vonatkozó rendelkezések fenti értelmezése biztosítja (a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó szabályok tekintetében) az adó beszedésére és az adóelkerülésre vonatkozó szabályok egyszerű alkalmazását. [17] Ugyanis, ahogyan arra a Skatteverket helyesen

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

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

14 – Azaz az adóköteles tevékenység.

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

16 – Hozzáteszem, a fentiekből kitűnik, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének célja eltér a 2. cikk (1) bekezdésének és a 17. cikk (2) bekezdésének céljától.

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

rámutat, ha a szolgáltatást igénybe vevő megrendelőnek ilyen minőségében eljáró adóalanynak kellene lennie, vagy ha az általa igénybe vett szolgáltatásokat adóköteles ügyletekhez kellene felhasználnia, a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása sok esetben lényegesen nehezebbnek bizonyulna mind a vállalkozások, mind a tagállamok adóhatóságai számára. [18]

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

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

44. Ezenkívül ezen értelmezés lehetővé teszi az egységes piacon működő vállalkozásokra háruló terhek enyhítését. Ez pedig elősegíti a szolgáltatások szabad mozgását, amely – hangsúlyozom – a közösségi HÉA-rendszer egyik általános elve. [22]

45. A végkövetkeztetések levonása előtt röviden megemlítem, hogy a fenti megfontolások fényében a vonatkozó rendelkezések [23] értelmezésénél, úgy tűnik, az olasz kormány nem vette megfelelően figyelembe e rendelkezések célját.

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

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

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

21 – Ebben a tekintetben lásd Fennelly főtanácsnok 10. lábjegyzetben hivatkozott Dudda-ügyre vonatkozó indítványának 32. pontját, amely hivatkozik a C-30/89. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1990. március 13-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-691. o.) 23. pontjára; valamint Cosmas főtanácsnok C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyre vonatkozó 1996. február 1-jei indítványának (1996. május 2-i ítélet, EBHT 1996., I-2395. o.) 12. pontját.

22 – A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyben a tényállás a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL L 44., 11. o.) hatálybalépése előtt valósult meg. A 2008/8/EK irányelv 2. cikke előírja, hogy 2010. január 1-jétől a 2006/112/EK irányelv a következőképpen módosul: „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazásában: 1. azon adóalanyt, aki olyan tevékenységet vagy ügyletet is végez, amely a 2. cikk (1) bekezdésének megfelelően nem minősül adóztatandó termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnak, *adóalanynak kell tekinteni a részére nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében*” (kiemelés tőlem).

23 – Lásd a jelen indítvány 28. pontját.

46. Végül, de nem utolsósorban a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjára áttérve, amely szintén szerepel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben, elég azt megemlíteni, hogy e rendelkezés csupán megállapítja, hogy azon személyek kötelesek a HÉÁ-t megfizetni, akik külföldön honos adóalany által teljesített, a 9. cikk (2) bekezdése e) pontja szerinti szolgáltatásokat vesznek igénybe. Ezért ha a hatodik irányelv 4. cikkében és a 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott további feltételek teljesülnek, e személy az általa igénybe vett szolgáltatások tekintetében a HÉA megfizetésére köteles, függetlenül attól, hogy az kizárólag az irányelv hatálya alá nem tartozó tevékenységgel függ össze, vagy sem.

IV – Végkövetkeztetések

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

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