A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2006. március 9.*

A C-114/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (Franciaország) a Bírósághoz 2005. március 8-án érkezett, 2005. január 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**

és

a **Gillan Beach Ltd**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: J. Malenovský tanácselnök, A. Borg Barthet (előadó) és U. Lõhmus bírák,

* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a francia kormány képviseletében G. de Bergues és C. Jurgensen, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében V. Kyriazopoulos, O. Patsopoulou és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. White és R. Hill, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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) 9. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie és az egyesült királyságbeli székhelyű Gillan Beach Ltd társaság között 1993-ban Nizzában két alkalommal megrendezett vízi sporteszköz-bemutató szervezése keretében Franciaországban nyújtott szolgáltatások és végzett értékesítések után megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi jog

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

„Ezen irányelv alkalmazásában »az ország területén nem honos adóalany«: a 77/388/EGK irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében szereplő olyan személy, aki a 7. cikk (1) bekezdése első albekezdésének első és második mondatában említett időszak alatt azon országban sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem olyan állandó telephellyel nem rendelkezett, ahonnan üzleti tevékenységet végeznek, vagy ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában sem állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel nem rendelkezett, és aki ugyanezen idő alatt nem végzett olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyet belföldön végzett termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni [...]".

4 A nyolcadik irányelv 2. cikke szerint:

„Valamennyi tagállam az ország területén nem honos, de más tagállamban honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatéríti a minden olyan szolgáltatás vagy ingóság tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre, és az 1. cikk b) pontjában említett szolgáltatásokra használják fel."

5 A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének tekintendő helyet illetően a hatodik irányelv 9. cikke ekként rendelkezik:

(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:

a) az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások esetén, ideértve az ingatlanügynökök és -szakértők szolgáltatásait, az építési munkák előkészítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építészek és

építéskivitelező irodák munkái, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik;

b) [...]

c) a következők vonatkozásában:

– a kulturális, a művészeti, a sport-, a tudományos, az oktatási, a szórakoztatási tevékenységek vagy hasonló tevékenységek, beleértve az ilyen tevékenységeket szervezők tevékenységét, valamint adott esetben az ezek teljesítéséhez járulékosan kapcsolódó tevékenységet

[...]

a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a tevékenységet fizikailag végzik;

[...]"

A nemzeti jog

6 A Code général des impôts-nak (Általános adókódex, a továbbiakban: CGI) az 1978. december 29-i 78-1240. sz. módosító pénzügyi törvény (*JORF* 1978. december 30., 4385. o.) 28. cikke által a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése átültetésének érdekében beillesztett 259A. cikke ekként rendelkezik:

„A 259. cikk rendelkezéseitől eltérően a következő szolgáltatásokat kell Franciaországban teljesítettnek tekinteni:

[...]

4 A következő szolgáltatásokat, ha azok teljesítése Franciaországban történik:

– a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási szolgáltatások, valamint az ezekhez járulékosan kapcsolódó és ezek szervezésére vonatkozó szolgáltatások.

[...]"

7 A CGI-nek a nyolcadik irányelv 1. cikkét a belső jogba átültető II. melléklete a 242-0 M cikkben ekként rendelkezik:

„1. A külföldön honos adóalanyok kérhetik a részükre szabályszerűen kiszámlázott hozzáadottérték-adó visszatérítését, ha a visszatérítési kérelem tárgyát képező naptári negyedév vagy év alatt Franciaországban nem rendelkeztek székhellyel, illetve állandó telephellyel, vagy ezek hiányában állandó lakóhellyel, illetve szokásos tartózkodási hellyel, és ugyanezen időszak alatt nem végeztek a [HÉA] hatálya alá

tartozó termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást a [CGI] 256., 256A–258B., és 259–259C. cikke értelmében.

2. [...]"

8 A Direction générale des impôts (Adózási Főigazgatóság) 1985. július 22-i utasítása szerint a vásárokon, bemutatókon, kiállításokon és más rendezvényeken teljesített szolgáltatásnyújtások a CGI 259A. cikke alá tartoznak, és azokat Franciaországban kell teljesítettnek tekinteni. Hasonlóképpen a Direction générale des impôts 1999. július 15-i 3 D-2-99. sz. utasítása akként rendelkezik, hogy kereskedelmi jellegű vásárokon vagy hasonló rendezvényeken valamely kiállító részére egy csomagban nyújtott komplex szolgáltatás a CGI 259A. cikkének (4) bekezdése alá tartozik.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9 A Gillan Beach Ltd két alkalommal vízi sporteszköz-bemutatót szervezett Nizzában 1993. február 18. és 20., illetve 1993. május 25. és 27. között. A kiállítók részére komplex szolgáltatásokat nyújtott, amelyek többek között magukban foglalták a kiállítási terület, illetve a kommunikációs berendezések felszerelését és rendelkezésre bocsátását, a vendégeket fogadó személyzet biztosítását, valamint a hajók bemutatására szolgáló hely bérbeadását és őrzését.

10 A Gillan Beach Ltd 1993. október 25-én a CGI II. mellékletének 242-0 M cikke alapján kérelmet nyújtott be a fent említett sporteszközök bemutatója érdekében

Franciaországban igénybe vett szolgáltatások és vásárolt termékek árában foglalt HÉA visszatérítése iránt. A kérelmet az adóhatóság arra hivatkozva utasította el, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdését a belső jogba átültető nemzeti rendelkezés alapján a vásárok és bemutatók szervezését Franciaországban kell teljesítettnek tekinteni, mivel azok teljesítése fizikailag ott történik. Az adóhatóság tehát úgy ítélte meg, hogy az alapügyben nem teljesülnek a HÉA visszatérítésének a 8. irányelv által támasztott feltételei.

11 A Gillan Beach Ltd a Tribunal administratif de Paris-hoz fordult, amely úgy határozott, hogy az alapügyben felmerült HÉÁ-t vissza kell téríteni a társaság részére. Azt követően, hogy a Cour administrative d'appel de Paris (Párizsi Másodfokú Közigazgatási Bíróság) ítéletével helybenhagyta ezt a határozatot, a Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Conseil d'État-hoz.

12 Mivel úgy ítélte meg, hogy az előtte folyamatban lévő eljárás a közösségi jog értelmezését teszi szükségessé, a Conseil d'État úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„[A] vásárszervező által valamely vásáron vagy bemutatón a kiállítók részére nyújtott komplex szolgáltatás a [...] hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése, az irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja vagy a szolgáltatásnyújtásoknak a 9. cikk (2) bekezdésében említett teljesen más csoportja alá tartozik-e?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

13 A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy az ott említett valamely szolgáltatástípusba tartozik a vásárszervező által vásáron vagy bemutatón a kiállítók részére nyújtott komplex szolgáltatás.

14 E tekintetben emlékeztetni kell arra, 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 (lásd a C-168/04. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2251. o.] 14. pontját, a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4595. o.] 20. pontját, a C-167/05. sz., Linthorst, Pouwels en Scheres ügyben 1997. március 6-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-1195. o.] 10. pontját és a C-452/03. sz., RAL (Channel Islands) és társai ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3947. o.] 23. pontját).

15 A hatodik irányelv 9. cikke (1) és (2) bekezdésének viszonyát illetően a Bíróság már kimondta, hogy az (1) bekezdés alkalmazása semmiképpen sem előzi meg a (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 (a fent hivatkozott Dudda-ügyben hozott ítélet 21. pontja, a fent hivatkozott Linthorst, Pouwels en Scheres ügyben hozott ítélet 11. pontja és a fent hivatkozott RAL (Channel Islands) és társai ügyben hozott ítélet 24. pontja).

16 A 9. cikk (2) bekezdésének hatályát e rendelkezésnek a hatodik irányelv hetedik preambulumbekezdéséből levezethető céljára tekintettel kell meghatározni, amely szerint:

„[...] az adóköteles tevékenység helyének meghatározása – különösen az összeszerelésre szánt termékek értékesítése és a szolgáltatásnyújtás tekintetében – megítélési különbségekhez [helyesen: joghatósági összeütközéshez] vezetett a tagállamok között; [...] jóllehet a szolgáltatás teljesítési helyének elvben azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye van, a szolgáltatás teljesítési helyének – különösen egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatások esetében, amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába – azon személy országát kell tekinteni, amely a szolgáltatás címzettje".

17 Ekképpen a hatodik irányelv 9. cikke teljes (2) bekezdésének célja, hogy különös rendszert állapítson meg az egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatásokra, amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába.

18 Hasonló cél húzódik meg a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése mögött, amely többek között a művészeti, sport- és szórakoztatási célú, valamint az ezekhez járulékosan kapcsolódó tevékenységek tekintetében a szolgáltatás teljesítési helyeként azt a helyet határozza meg, ahol e szolgáltatásokat fizikailag végzik. A közösségi jogalkotó ugyanis úgy ítélte meg, hogy amennyiben a szolgáltató azon államban nyújtja a szolgáltatásokat, amelyben azokat fizikailag végzik, és a végső fogyasztó ugyanezen államban fizeti meg a HÉÁ-t a rendezvény szervezője részére, ezen állam, és nem a szolgáltatás nyújtójának székhelye szerinti állam részére kell megfizetni valamennyi olyan szolgáltatás után felszámított HÉÁ-t, amelynek költségeit belefoglalták a fogyasztó által megfizetett komplex szolgáltatás árába (lásd a fent hivatkozott Dudda-ügyben hozott ítélet 24. pontját).

19 Azt illetően, hogy milyen szempontok alapján kell egy adott szolgáltatást a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése alá tartozónak tekinteni, meg kell állapítani, hogy semmilyen különös művészi színvonal, sportteljesítmény stb. nem szükséges, és nemcsak a – többek között - művészeti, sport- vagy szórakoztatási célú, hanem az ezekhez hasonló tevékenységek is e rendelkezés hatálya alá tartoznak (lásd a fent hivatkozott Dudda-ügyben hozott ítélet 25. pontját).

20 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. Ebből következően a „hasonló tevékenységek" közösségi jogi fogalom, amelyet a kettős adóztatásnak, illetve az adóztatás elmaradásának elkerülése érdekében egységesen kell értelmezni (lásd a C-68/92. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-5881. o.] 14. pontját).

21 A közösségi jog valamely rendelkezésének értelmezésekor nem csupán annak szövegét kell figyelembe venni, hanem összefüggéseit és az általa alkotott szabályozás céljait is (lásd a C-17/03. sz., V E M Water és társai ügyben 2005. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-4983. o.] 41. pontját).

22 Tekintettel a közösségi jogalkotónak a jelen ítélet 18. pontjában említett azon céljára, hogy az adóköteles tevékenység teljesítési helyét a szolgáltatás nyújtójának székhelyétől függetlenül azon tagállamban határozza meg, amelynek területén a szolgáltatásokat fizikailag végzik, akkor lehet valamely tevékenységet a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése szerinti értelemben hasonlónak tekinteni, ha az olyan jellemzőkkel rendelkezik, amelyek egyaránt megtalálhatók az e rendelkezésben felsorolt más tevékenységtípusokban, és amelyek e célra figyelemmel indokolják, hogy e tevékenységek e rendelkezés alá tartozzanak.

23 E tekintetben meg kell állapítani, amint azt a francia kormány és az Európai Közösségek Bizottsága is megjegyzi, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdésében említett egyes szolgáltatástípusok közös jellemzői arra vezethetők vissza, hogy többféle szolgáltatást magában foglaló, komplex szolgáltatásokról van szó, és e szolgáltatásokat általában több címzett, vagyis valamennyi, a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási és szórakoztatási tevékenységekben különböző módon részt vevő személy részére nyújtják.

24 E különböző szolgáltatástípusok közös jellemzője az is, hogy azokat általában konkrét rendezvények során nyújtják, és mivel ezek pontosan meghatározott helyszíneken zajlanak, fő szabályként könnyen megállapítható, hogy fizikailag hol történik e komplex szolgáltatások teljesítése.

25 A bemutatók, illetve a vásárok célja, hogy azok tárgyától függetlenül valamely fő szabályként egyedileg pontosan behatárolható helyen különböző, így tájékoztatás nyújtására, termékek, illetve események bemutatására irányuló komplex szolgáltatásokat nyújtsanak több címzett részére olyan körülmények között, amelyek elősegíthetik a termékeknek a látogatók részére történő értékesítését. Ilyen körülmények mellett valamely bemutatót, illetve vásárt a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdésében említett hasonló tevékenységek közé tartozónak lehet tekinteni.

26 A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdésében felsorolt tevékenységekre irányuló szolgáltatásnyújtások magukban foglalják az e tevékenységek szervezői által nyújtott, valamint az azokkal egy tekintet alá eső szolgáltatásokat.

27 Ebből következően valamely vásár vagy bemutató szervezője által a kiállítók részére nyújtott komplex szolgáltatást úgy kell tekinteni, hogy az a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése alá tartozik.

28 Figyelembe véve e rendelkezésnek a jelen ítélet 25. pontjában adott értelmezését, amely elegendő az alapügyben felmerült szolgáltatás teljesítési helyének meghatározásához, nem szükséges arról határozni, hogy e szolgáltatás a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdésében említett bármely más szolgáltatástípusba sorolható-e.

29 Ebből következően a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a vásárszervező által valamely vásáron vagy bemutatón a kiállítók részére nyújtott komplex szolgáltatás az e rendelkezésben említett szolgáltatástípusok közé tartozik.

A költségekről

30 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján, a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

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) bekezdése c) pontjának első francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a vásárszervező által valamely vásáron vagy bemutatón a kiállítók részére nyújtott komplex szolgáltatás e rendelkezésben említett szolgáltatástípusok közé tartozik.

Aláírások