PHILIPPE LÉGER
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. szeptember 14. [1]

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás tárgya annak meghatározása, hogyan kell kiszámítani a tenger alatti üvegszálas kábel értékesítésével és nemzetközi vizek által elválasztott két tagállam közötti elhelyezésével kapcsolatban felmerülő költségek után fizetendő hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: HÉA).

I – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

3. A Tanács 77/388/EGK hatodik irányelve [2] nagyon széles alkalmazási kört határoz meg a HÉA vonatkozásában, mivel 2. cikkének 1. pontjában kimondja, hogy ezen adó alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás".

2. A feltett kérdések a tagállamok adóztatási joghatóságának meghatározása érdekében lényegében az ilyen tevékenység minősítésére és földrajzi helyének meghatározására vonatkoznak. Mindenekelőtt azt kell megvizsgálni, hogy e tevékenységet termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell-e minősíteni. Ezután azt kell eldönteni, hogy az említett tevékenységet meg kell-e osztani a kábel földrajzi elhelyezkedése alapján, és hogy e tevékenység után kell-e vagy sem HÉÁ-t fizetni a kábelnek a Közösség területén kívül található része vonatkozásában.

4. A hatodik irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerint a „belföld" fogalma megfelel az Európai Közösséget létrehozó szerződés területi hatálya alá tartozó területnek, amint azt az EK 299. cikk a tagállamok vonatkozásában meghatározza.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A hozzáadottérték-adó tekintetében új egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek alkalmazási köréről és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekről szóló, 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

5. A „termékértékesítés" és a „szolgáltatásnyújtás" fogalmát a hatodik irányelv 5., illetve 6. cikke határozza meg.

6. A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés": a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

7. A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint „szolgáltatásnyújtás": minden olyan tevékenység, amely ezen irányelv 5. cikke szerint nem minősül termékértékesítésnek.

8. Végül a hatodik irányelv a 8. és 9. cikkében meghatározza azt a helyet, ahol a szóban forgó tevékenység adóköteles, aszerint hogy termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról van-e szó. E cikkek célja, ahogyan ez az említett irányelv hetedik preambulumbekezdéséből is kitűnik, hogy különösen az összeszerelésre szánt termékek értékesítése és a szolgáltatásnyújtás tekintetében elkerülje a tagállamok közötti joghatósági összeütközéseket.

9. A hatodik irányelv 8. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A termékértékesítés helyének minősül:

a) [...] Amennyiben a terméket az értékesítő vagy az ő költségére más – próbaüzemmel vagy anélkül – felállítja vagy összeszereli, akkor az értékesítés helyének az a hely minősül, ahol a felállítást vagy összeszerelést elvégzik. Ha a terméket más országban állítják fel vagy szerelik össze, mint ami az értékesítőé, akkor azon tagállam, amelybe a termékeket behozzák, megteszi a kettős adóztatás elkerüléséhez szükséges intézkedéseket;

[...]"

10. A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy [v]alamely 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.

11. A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja azonban kimondja, hogy az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások esetén a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik.

B – *A nemzeti jog*

12. A HÉÁ-ról szóló svéd törvény (Mervärdesskattelagen [3]) 1. fejezetének 1. cikke szerint adókötelezettség keletkezik akkor, ha valamely ügyletet belföldön kell teljesítettnek tekinteni.

13. Az ML 1. fejezetének 6. cikke szerint a „dolgokon" olyan materiális javakat kell érteni, amelyek magukban foglalják az ingatlanokat is. Az 5. fejezet 2. cikkének első bekezdése szerint belföldön értékesítettnek kell tekinteni azt a dolgot, amelyet az eladó és a vevő között létrejött szerződés alapján fel kell adni az utóbbi számára, ha e dolog belföldön található akkor, amikor az eladó, a vevő vagy valamely harmadik személy feladja azt a vevő számára (1. pont), vagy ha a dolog a szállítás megkezdésekor nem található belföldön, abban az esetben, ha azt az eladó vagy az általa megbízott személy ott fel- vagy összeszereli (2. pont).

3 – SFS 1994., 200. sz., a továbbiakban: ML.

14. Az ML 1. fejezetének 6. cikke kimondja továbbá, hogy a „szolgáltatás" fogalmába tartozik minden olyan ügylet, amely nem tekinthető termékértékesítésnek, és valamely üzleti tevékenység keretében nyújtható.

15. Az ML 5. fejezete 4. cikkének első bekezdése szerint az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásokat belföldön kell teljesítettnek tekinteni, ha az ingatlan belföldön fekszik. Ugyanezen fejezet 6. cikkének 4. pontja értelmében az ingó dolgokon végzett munkákra irányuló szolgáltatások, ideértve az ezen ingó dolgok felügyeletére és ellenőrzésére vonatkozó szolgáltatásokat is, belföldön nyújtott szolgáltatások, ha azokat Svédországban teljesítik.

16. Az ML 5. fejezete 8. cikkének első bekezdése többek között előírja, hogy egyéb szolgáltatások esetén az ügyletet akkor kell belföldön teljesítettnek tekinteni, ha Svédországban található a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye, ahonnan a szolgáltatást nyújtja. A kérdést előterjesztő bíróság azonban megjegyzi, hogy e rendelkezés a távközlési szolgáltatásokra nem alkalmazható. Az ML ugyanezen bekezdésben végül kimondja, hogy belföldön kell teljesítettnek tekinteni a nem Svédországban található székhelyről, illetve állandó telephelyről és nem külföldön nyújtott szolgáltatásokat, ha a szolgáltatást nyújtó Svédországban rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel.

II – Ténybeli háttér

17. A jelen eljárás alapja a Svédországban letelepedett Aktiebolaget NN társaság [4] és a Skatteverket (svéd adóhatóság) között felmerült, a HÉÁ-nak a tenger alatti üvegszálas kábel értékesítésével, valamint Svédország és egy másik tagállam – amelyeket nemzetközi vizek választanak el egymástól – közötti elhelyezésével kapcsolatban felmerülő költségekre való alkalmazására vonatkozó jogvita.

18. Az NN által tervezett ügylet feltételei szerint az NN a kivitelezési munka megkezdésekor a kábel tulajdonosává válik. A kábel feletti tulajdonjog csak a kábel elhelyezését és az első működési teszteket követően száll át a megrendelőre.

19. A kábelt méterről méterre Svédország szárazföldi területén rögzítik és temetik be, majd a tengerfenéken fektetik le. A kábelt így először a svéd vizekben, vagyis e tagállam bel- és parti vizeiben, majd a nemzetközi vizekben helyezik el. Ezt követően a másik tagállam parti és belvizeiben helyezik el, végül pedig ez utóbbi szárazföldi területén temetik be.

20. Amennyiben a tengerfenék állapota megengedi, a kábelt ott is betemetik. Továbbá a rögzítőpontok közötti távolságra tekintettel bizonyos esetekben szükséges lehet a kábel meghosszabbítása, amely viszonylag bonyolult műszaki eljárás.

21. Nem az NN, hanem a megrendelő kötelezettsége az esetleges szolgalmi problémák megoldása és a szükséges engedélyek beszerzése.

22. Rendes körülmények között a kábel költsége az ügylet teljes költségének 80–85%-át teszi majd ki. Ez a rész azonban csökkenhet kedvezőtlen körülmények, például vihar esetén.

23. Annak eldöntése érdekében, hogyan kell meghatározni az ilyen ügylet költsége után fizetendő HÉÁ-t, az NN a következő két kérdéssel fordult a Skatterättsnämndenhez (adójogi bizottság). Egyrészről azt kérdezte, hogy a tenger alatti kábel több ország közötti elhelyezése az ML 5. fejezetének 4. cikke szerinti, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnak, e törvény 5. fejezetének 6. cikke szerinti, ingó dolgon végzett munkának vagy valamely más típusú szolgáltatásnak minősül-e, és ez utóbbi esetben milyennek.

4 – A továbbiakban: NN.

24. Másrészről azt kérdezte, hogy Svédországot kell-e a szolgáltatás teljesítési helye szerinti országnak tekinteni tenger alatti kábel Svédország egy szárazföldi pontja és egy másik ország szárazföldi pontja közötti elhelyezése esetén, amikor e két pont között ez utóbbi ország felségvizei és nemzetközi vizek találhatók.

25. A Skatterättsnämnden a 2003. június 13-i előzetes állásfoglalásában úgy döntött, hogy a tervezett ügyletet az ML 5. fejezete 8. cikke első bekezdésének alkalmazása alapján Svédországban teljesített szolgáltatásnak kell tekinteni.

26. E döntést a következő megfontolásokkal indokolta. Először is az ügylet minősítését illetően kifejtette, hogy noha az NN által a kábel elhelyezése révén elért forgalom legnagyobb részét maga a kábel költsége teszi ki, különösen az elhelyezéshez szükséges bonyolult berendezésekre és szaktudásra tekintettel az ügyletet összességében szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni.

27. A Skatterättsnämnden ezután a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározását illetően a Berkholz-ügyben hozott ítéletre [5] hivatkozott, amely a Németország és Dánia között közlekedő komphajókon elhelyezett játékautomaták üzemeltetésének adóztatására vonatkozott. Kiemelte, hogy a Bíróság ezen ítéletben kimondta, hogy a hatodik irányelv 9. cikke nem korlátozza a tagállamok szabadságát abban, hogy a felségterületükön kívül, de a joghatóságuk alá tartozó hajók fedélzetén nyújtott szolgáltatásokat megadóztassák.

28. Az említett ítéletben a Bíróság azt is megjegyezte, hogy az ügylet elsődleges kapcsolóelvét a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti azon hely jelenti, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye található. E kapcsolóelv csak akkor hagyható figyelmen kívül, ha nem vezet adóügyi szempontból ésszerű megoldáshoz, vagy konfliktust okoz egy másik tagállammal.

29. A Skatterättsnämnden úgy ítélte meg, hogy a jelen ügyben az NN által nyújtott szolgáltatás nem rendelkezik olyan jellemzőkkel, amelyek lehetővé tennék az e társaság gazdasági tevékenységének székhelye szerinti kapcsolóelvtől eltérő kapcsolóelvek alkalmazását.

30. Az NN keresetet nyújtott be a Skatterättsnämnden által adott előzetes állásfoglalás ellen. A Regeringsrättentől (Legfelső Közigazgatási Bíróság) kérte ezen állásfogla-

5 – A 168/84. sz. ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.).

lás megváltoztatását és annak kimondását, hogy a tervezett ügylet ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtás, és így a HÉÁ-t Svédországban csak a kábel ezen állam szárazföldi területén és vizeiben található része után kell megfizetni.

III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

31. A Regeringsrätten kifejti, hogy a következő két állásponttal került szembe. Egyrészről az NN előadja, hogy a tenger alatti kábel, akár betemetett, akár nem, ingatlannak minősül. Ebből következik, hogy az ilyen ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások Svédországban csak a kábel ezen államban található része után adóztathatók.

32. Másrészről a Skatteverket előadja, hogy az NN álláspontja azzal a következménnyel jár, hogy a tevékenységet adóügyi szempontból három részre kellene osztani. Így lennének a kábel Svédországban található részével kapcsolatos és e tagállamban adóztatott szolgáltatások, a kábel másik tagállamban található részére vonatkozó szolgáltatások, amelyek után ez utóbbi államban kellene adózni, végül pedig a kábel nemzetközi vizekben elhelyezett részével kapcsolatos szolgáltatások, amelyek után nem kellene adót fizetni. A Skatteverket szerint e megoldás, amely azt eredményezi, hogy a tevékenység egy része után nem kell adót fizetni, ellentétes a hatodik irányelv 9. cikkének célkitűzésével, amely nemcsak a joghatósági összeütközések kiküszöbölését, hanem az adóztatás elmaradásának elkerülését is célozza.

33. A Regeringsrätten e megfontolásokra tekintettel döntött úgy, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal végett az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [...] hatodik irányelv adóköteles tevékenységek teljesítési helyére vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazásában termékértékesítésnek tekintendő-e a kábel értékesítéséből, valamint két tagállam területén és a Közösség területén kívül történő lefektetéséből álló adóköteles tevékenység, amely esetben a kábel ára nyilvánvalóan a teljes költség túlnyomó részét teszi ki?

2) Amennyiben ezzel szemben e tevékenység szolgáltatásnyújtásnak minősül, úgy kell-e tekinteni, hogy e szolgáltatás oly módon kapcsolódik valamely ingatlanhoz, hogy a szolgáltatás teljesítési helyét a [hatodik] irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján kell megállapítani?

3) Amennyiben az első vagy a második kérdés valamelyikére adott válasz igenlő, akként kell-e értelmezni a [hatodik] irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját, vagy másodlagosan a 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját, hogy a tevékenységet meg kell osztani a kábel területi elhelyezkedése alapján?

4) Amennyiben a harmadik kérdésre adott válasz igenlő, akként kell-e értelmezni a [hatodik] irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját, illetve másodlagosan a 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját a 2. cikk 1. pontjával és a 3. cikk (1) bekezdésével összefüggésben, hogy nem kell [HÉÁ-t] fizetni a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás azon része után, amely a Közösségen kívüli területre vonatkozik?"

IV – Elemzés

34. Először is célszerű lehet röviden megjegyezni, hogy nem tűnik vitathatónak a Regeringsrätten által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatósága, amelyet a felek sem vitatnak, noha az alapeljárás alapja csupán egy olyan tevékenység adóztatására vonatkozó állásfoglalás iráni kérelem, amelyet e kérelem benyújtásának időpontjában még nem valósítottak meg.

35. A Bíróság ugyanis a Victoria Film ügyben 1998. november 12-én hozott ítéletben [6] megvizsgálta az ilyen összefüggésben feltett előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságát. A Bíróság ebben az ítéletben kimondta a Skatterättsnämnden által állásfoglalás iránti kérelemmel kapcsolatban feltett előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatatlanságát arra hivatkozva, hogy e hatóság közigazgatási feladatot lát el, és nem hivatott jogviták eldöntésére [7].

36. A Bíróság azonban ugyanebben az ítéletben azt is kimondta, hogy amennyiben az adóalany vagy az adóhatóság keresetet nyújt be a Skatterättsnämnden által adott előzetes állásfoglalás ellen, a megkeresett bíróságot úgy lehet tekinteni, hogy az EK 234. cikk értelmében vett igazságszolgáltatási feladatot lát el, mivel e feladat tárgya az adóalany adózását szabályozó aktus jogszerűségének felülvizsgálata [8].

37. E megállapításnak megfelelően a Bíróság már több alkalommal is megvizsgált a Regeringsrätten által – a Skatterättsnämnden előzetes állásfoglalása ellen benyújtott keresettel kapcsolatban – előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket [9].

6 – A C-134/97. sz. ügy (EBHT 1998., I-7023. o.).

7 – 18. pont.

8 – Ua.

9 – A C-240/99. sz. Skandia-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1951. o.); a C-320/02. sz. Stenholmen-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3509. o.) és a C-412/03. sz., Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-743. o.).

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

38. Az előterjesztő bíróság első kérdésével arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv tekintetében miként kell minősíteni a szóban forgó tevékenységet. Így azt kérdezi, hogy a hatodik irányelv értelmében termékértékesítésként vagy szolgáltatásnyújtásként kell-e vizsgálni a kábel értékesítéséből, valamint két tagállam területén és a Közösség területén kívül történő lefektetéséből álló adóköteles tevékenységet, amely esetben a kábel ára nyilvánvalóan e tevékenység teljes költségének túlnyomó részét teszi ki.

39. Az e kérdésre való válaszadás érdekében először is meg kell vizsgálni, hogy a kábelnek a kérdést előterjesztő bíróság által leírt körülmények közötti értékesítését és lefektetését a hatodik irányelv tekintetében egységet képező ügyletnek vagy külön adóztatandó elkülönült ügyleteknek kell-e tekinteni.

40. A kérdést előterjesztő bírósághoz és a beavatkozókhoz hasonlóan azon a véleményen vagyok, hogy egységet képező ügyletről van szó.

41. Az ítélkezési gyakorlat szerint a több elemből, azaz vagy több szolgáltatásnyújtásból, vagy termékértékesítésből és szolgáltatásnyújtásból álló ügylet – különféle esetekben – a HÉA tekintetében egységet képező ügyletként vizsgálható.

42. Így például akkor, ha ezen elemek egyike a főszolgáltatás, és ehhez képest a másik vagy a többi elem csak járulékos jellegű. E szolgáltatások azért járulékosak, mert nem önálló célként jelennek meg, hanem egyszerűen arra szolgálnak, hogy a főszolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni [10]. Tehát nem nélkülözhetetlenek.

43. Egy összetett ügylet akkor is vizsgálható egységet képező ügyletként, ha valamennyi eleme szükségesnek tűnik. Így a Bíróság elismerte, hogy az ilyen ügyletet egységet képező ügyletnek kell tekinteni, ha különböző alkotóelemei annyira szorosan kapcsolódnak egymáshoz, hogy azok objektíve

10 – Lásd különösen az ügyfeleknek kirándulási, illetve a hotelhez történő szállítási szolgáltatásokat nyújtó hoteltulajdonos vonatkozásában a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6229. o.) 24. pontját; a hitelkártya-tulajdonosok számára biztosítási és egyéb szolgáltatások nyújtásával kapcsolatban a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-973. o.) 30. pontját, valamint a bútorkereskedő által a nála vásárolt áruk finanszírozásához az ügyfeleknek nyújtott hitel vonatkozásában a C-34/99. sz. Primback-ügyben 2001. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-3833. o.) 45. pontját.

egyetlen feloszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges eljárás lenne [11]. Úgy tűnik számomra, hogy az NN által tervezett ügylet megfelel ennek az esetnek.

44. A kérdést előterjesztő bíróság által leírt ügyletet megvizsgálva ugyanis megállapíthatjuk, hogy az ügylet tenger alatti üvegszálas kábel értékesítéséből és elhelyezéséből áll, és az a feletti tulajdonjogot csak a lefektetés befejezését és a működési tesztek elvégzését követően ruházzák át a megrendelőre. Az NN és a megrendelő által tervezett megállapodás tárgya tehát az elhelyezett és működőképes kábel átruházása.

45. Véleményem szerint tehát mesterséges lenne az ugyanazon két gazdasági szereplő között létrejövő e megállapodáson belül elválasztani magának a kábelnek az értékesítését és az annak elhelyezésével összefüggő szolgáltatásokat. A vegyes ügyletek vizsgálata nem térhet el a HÉA-val kapcsolatos azon állandó elvtől, miszerint a valós gazdasági tartalmat kell alapul venni. Figyelemmel arra, hogy a kábel feletti tulajdonjog átruházására csak az elhelyezés és a működési tesztek elvégzésével kerül sor, nem felelne meg ezen ügylet valós gazdasági tartalmának az, ha úgy tekintenénk, hogy a megrendelő egyrészről megszerezte a tenger alatti üvegszálas kábelt, majd másrészről igénybe vette az annak elhelyezésével összefüggő szolgáltatásokat. Következésképpen az említett ügyletet a hatodik irányelv alkalmazásában egységet képező ügyletként kell vizsgálni.

46. Ezután meg kell vizsgálni, hogy miként kell minősíteni a szóban forgó ügyletet. A jelen eljárás keretében három véleményt fejtettek ki.

47. A Skatteverket előadja, hogy ezen ügyletet szolgáltatásnyújtásként kell vizsgálni. Úgy érvel, hogy az említett ügyletet egy sor olyan szolgáltatás jellemzi, amelyek nem tekinthetők járulékosnak. E szolgáltatások ugyanis előzetes tanulmányokból, a szárazföldön és a tengerben való elhelyezési munkákból, a kábel bizonyos helyeken való meghosszabbításából – ami bonyolult műszaki eljárást jelent – és végül ellenőrzési intézkedésekből állnak. A Skatteverket hangsúlyozza, hogy e szolgáltatások különleges berendezéseket igényelnek, és hogy az így nyújtott szolgáltatások mindenképpen szükségesek az elérni kívánt célhoz.

48. Az NN előadja, hogy a vitatott ügyletet ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtás-

11 – A C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-9433. o.) 22. pontja.

nak kell tekinteni. E társaság szerint az így elhelyezett kábel az ítélkezési gyakorlat értelmében ingatlan, mivel be van építve a földbe. A kábel elhelyezésének tehát a hatodik irányelv 5. cikke (5) bekezdésének alkalmazási körébe kell tartoznia, amely rendelkezés szerint a tagállamok az említett irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítésnek tekinthetik meghatározott építési munkák teljesítését. Mivel azonban a Svéd Királyság nem élt e választási lehetőséggel, a szóban forgó ügylet a hatodik irányelv 6. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

49. Az Európai Közösségek Bizottsága szerint az említett ügyletet a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítésként kell vizsgálni. A következő okokból egyetértek e véleménnyel.

50. Először is ki kell emelni, hogy a vitatott ügylet valóban a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének alkalmazási körébe tartozik. E rendelkezés ugyanis a „termékértékesítés" fogalmát a materiális javak feletti tulajdonjog átengedéseként határozza meg. Az ítélkezési gyakorlat szerint e fogalmat kiterjesztően kell értelmezni, és az magában foglalja a materiális javak egyik fél általi minden olyan átruházását, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne [12]. Nem tűnik vitathatónak, hogy a tenger alatti üvegszálas kábel materiális javat jelent, és hogy az NN általi elhelyezését és működési teszteket követően a kábelt átruházzák a megrendelőre, ami lehetővé teszi számára, hogy azzal tulajdonosként rendelkezzék.

51. A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontjából továbbá kitűnik, hogy a materiális javak próbaüzemmel vagy anélkül történő felállítás tárgyát képezhetik, anélkül hogy az ügylet szükségszerűen elveszítené „termékértékesítésként" való minősítését. Véleményem szerint ugyanezen rendelkezésből az is következik, hogy a materiális javak a földbe történő beépítés céljából a földben történő elhelyezés tárgyát is képezhetik, anélkül hogy azokat szükségképpen a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése értelmében vett „építési tevékenységeknek" kellene minősíteni. Az említett irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja ugyanis nem tesz különbséget a felszerelési módok között.

52. Ugyanígy a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése, amely lehetővé teszi, hogy a tagállamok meghatározott építési munkák teljesítését „termékértékesítésnek" minősít-

12 – Lásd különösen a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-285. o.) 7. pontját és a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3123. o.) 64. pontját.

sék, nem vette át a korábban a 67/228/EGK második tanácsi irányelv [13] 5. cikke (2) bekezdésének e) pontjában foglalt megfogalmazást, miszerint az ingó dolog ingatlanba való beépítése építési munkának tekintendő [14].

53. Továbbá a hatodik irányelv tartalmának vizsgálatából kitűnik, hogy az irányelv nem nyújt sok támpontot a „termékértékesítésnek" minősítendő vegyes ügyletek, valamint a „szolgáltatásnyújtás" fogalmába tartozó vegyes ügyletek elhatárolásához. Mégis találhatunk erre vonatkozó utalást abban a tényben, hogy ez utóbbi fogalom a „termékértékesítés" fogalmához képest másodlagos jellegű.

54. Amint ugyanis láttuk, a „szolgáltatásnyújtás" fogalmába tartozik minden olyan tevékenység, amely a hatodik irányelv 5. cikke szerint nem minősül termékértékesítésnek. Ebből tehát arra lehetne következtetni, hogy amennyiben valamely vegyes ügylet e két minősítés közül bármelyik alá eshet, mert éppen annyi körülmény szól az egyik, mint a másik minősítés javára, a „termékértékesítés" fogalmát kell elfogadni.

55. A hatodik irányelvben foglalt további támpont hiányában az ítélkezési gyakorlatban találjuk meg a vegyes ügyletek minősítésének megállapítása során követendő módszert. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint annak megállapításához, hogy az adott vegyes ügylet termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást jelent-e, az ügylet jellegzetes elemeinek meghatározása érdekében figyelembe kell venni az ügylet összes körülményét [15].

56. A Bíróság e vizsgálati módszert a fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítéletben dolgozta ki az étteremben helyben elfogyasztandó ételek felszolgálásában álló ügylettel kapcsolatban. A Bíróság megállapította, hogy ezt az ügyletet szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, mivel az élelmiszer értékesítése csak az egyik összetevőt jelenti, és a szolgáltatások vannak jelentős túlsúlyban [16]. A Bíróság a szóban forgó ügylet leírása alapján jutott e minősítésre. Így kifejtette, hogy ezt az ügyletet az étel elkészítése, tányéron való felszolgálása, az ügyfelek számára étteremből és egyéb helyiségekből álló infrastruktúra, valamint bútorok és étkészlet rendelkezésre bocsátása, végül pedig a személyzet által az asztalnál történő kiszolgálás jellemzi, amely személyzet különösen tanácsot adhat, és magyarázattal szolgálhat az ajánlott ételekkel és italokkal kapcsolatban [17].

13 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i irányelv (HL 1967. 71., 1303. o., a továbbiakban: második irányelv).

14 – A második irányelv 5. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerint:
„Az [...] (1) bekezdése értelmében vett értékesítésnek [tekintendő] továbbá az építési munka teljesítése, ideértve az ingó dolog ingatlanba való beépítését is."

15 – A C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.) 12. pontja és a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 27. pontja.

16 – A fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 14. pontja.

17 – Ua., 13. és 14. pont.

57. A Bíróság e vizsgálati módszert a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítéletben is alkalmazta, amely a jelen ügyben különösen relevánsnak tűnik számomra, mivel az említett ítélet is olyan ügylet minősítésére vonatkozik, amely egyszerre áll egy adott termék értékesítéséből és ezen értékesítéstől elválaszthatatlan szolgáltatásokból. Az említett ügyben konkrétan a fogyasztó szükségleteinek megfelelően átalakítandó számítógépes program értékesítéséről volt szó. A Bíróság ezt az ügyletet nem az ügylet egészének egyszerű leírása alapján minősítette szolgáltatásnyújtásnak, ahogyan a fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítéletben, hanem a következő kritériumokra figyelemmel: az alapprogram átalakításának lényeges volta ahhoz, hogy a vevő használni tudja a programot, valamint az átalakítás mértéke, időtartama és költsége [18].

58. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tényállásának ismertetéséből kitűnik, hogy a szolgáltatások, vagyis a program átalakítása, telepítése és a munkatársak képzése több mint egy évig tartott, a szolgáltatások a szükséges átalakítás értékelésével kezdődtek és működési teszttel fejeződtek be, valamint az ügylet teljes költségének nagyobb részét tették ki, mint maga az alapprogram [19].

59. Ezen ítélkezési gyakorlatból két, a jelen ügyben releváns megfontolás tűnik számomra levonhatónak. Az első az, hogy az ügylet egészének szolgáltatásnyújtásként való minősítéséhez nem elegendő, hogy a szóban forgó ügylet keretében nyújtott szolgáltatások szükségesek vagy egyszerűen hasznosak legyenek a dolog vevője számára. Ehhez az kell, hogy e szolgáltatások legyenek túlsúlyban. Így a Bíróság a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítéletben a program átalakítási munkáinak meghatározó jellegére nem csupán abból következtetett, hogy az átalakítás lényeges ahhoz, hogy a vevő használni tudja a programot, hanem az átalakítás mértékéből, időtartamából és költségéből is.

60. A szóban forgó ügylet minősítése során tehát össze kell hasonlítani, hogy ezen ügyletben mennyire lényeges a termékértékesítés, illetve a szolgáltatásnyújtás. Az említett ügylet csak akkor minősíthető szolgáltatásnyújtásnak, ha a szolgáltatások vannak túlsúlyban [20].

61. A második megfontolás az, hogy az ezen értékelés elvégzésekor figyelembe vett kritériumoknak objektív jellegűeknek kell lenniük. E követelmény logikusan adódik abból, hogy a hatodik irányelv célja az, hogy a HÉA közös rendszerét az adóköteles tevé-

18 – 28. pont.

19 – A tényállás ismertetéséből kitűnik, hogy a program ára 713 000 USD volt, míg az átalakítás költsége 793 000 USD és 970 000 USD között mozgott, amihez még hozzájött a vevő informatikai rendszerére való telepítéssel és a munkatársak képzésével kapcsolatos 15 000 USD összeget kitevő költség.

20 – A fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 14. pontja.

kenységek egységes meghatározására alapítsa [21]. Az ilyen kritériumok objektív jellege azért is indokolt, mert a vegyes ügyletek minősítésének előre láthatónak kell lennie a gazdasági szereplők számára. A közösségi jog ezen előreláthatósági feltétele – emlékezzünk csak – különösen jelentős követelmény a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét [22].

62. Márpedig a vegyes ügyletek termékértékesítésként vagy szolgáltatásnyújtásként való minősítése jelentős következményekkel járhat, különösen az adóztatás területi szabályainak alkalmazását illetően. Így a jelen ügyben, amennyiben az ügyletet termékértékesítésként kell vizsgálni, az ügylet a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontja második mondatának hatálya alá tartozik, úgyhogy szükségképpen az elhelyezett kábel helye határozza meg a tagállamok adóztatási joghatóságát.

63. Ha ezzel szemben az ügyletet szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni, a hatodik irányelv 9. cikke alternatívát irányoz elő. Így az adóköteles tevékenység teljesítési helye a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó tevékenységének székhelye van, vagy pedig ugyanezen cikk (2) bekezdése értelmében az a hely, ahol a kábel található. Az első esetben a Svéd Királyság lenne jogosult a szóban forgó ügylet egészének adóztatására, ahogyan a Skatteverket állítja. A második esetben e tagállam az ügyletet csak a kábelnek a tagállam szárazföldi területén és vizeiben található része után adóztathatja, ahogyan az NN állítja.

64. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság annak eldöntését kéri a Bíróságtól, hogy az NN által nyújtandó szolgáltatásoknak meghatározó jelleget kell-e tulajdonítani, noha költségük az ügylet teljes költségének csak 10–15%-át teszi ki.

65. Ezen értékelés nehézsége abból adódik, hogy e szolgáltatások a tenger alatti üvegszálas kábel használatához nélkülözhetetlen munkákat jelentenek, valamint nagyfokú szaktudást és jelentős eszközöket, mint például különlegesen felszerelt hajót igényelnek. E munkák tehát, ahogyan már említettem, a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben kialakított ítélkezési gyakorlat értelmében, nem járulékos jellegűek, azaz nem egyszerűen arra szolgálnak, hogy a termékértékesítést a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni. A kérdés lényegében az, hogy e munkáknak meghatá-

21 – A fent hivatkozott Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben hozott ítélet 7. és 8. pontja. Lásd még a C-305/01. sz. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring-ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6729. o.) 38. pontját és a C-223/03. sz., University of Huddersfield ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1751. o.) 40. és 48. pontját.

22 – A C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 72. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a fent hivatkozott University of Huddersfield ügyben hozott ítélet 49. pontja.

rozó jelleget kell-e tulajdonítani, míg maga a kábel ára az ügylet rendes körülmények közötti végrehajtása esetén az ügylet teljes költségének 80–85%-át teszi ki.

66. A termék árának az ügylet teljes költségében való túlsúlyára tekintettel nem hiszem, hogy meghatározó jelleget lehet tulajdonítani a szolgáltatásoknak.

67. Ahogyan már megjegyeztem, a vegyes ügyletek minősítése során össze kell hasonlítani, hogy mennyire lényeges a termékértékesítés, illetve a szolgáltatásnyújtás, és ezen összehasonlítást a gazdasági szereplők számára előre látható eredmény elérése érdekében objektív kritériumok alapján kell elvégezni. A termék árának az ügylet teljes költségében való egyértelmű túlsúlya véleményem szerint olyan kritérium, amely tökéletesen megfelel e követelményeknek.

68. Ugyanis az, hogy az ügylet teljes költségében milyen részt tesz ki a termék ára és a szolgáltatások ára, ugyanazon objektív kritérium alapján teszi lehetővé e termékértékesítés, illetve e szolgáltatások jelentőségének összehasonlítását. Ezenkívül vegyes ügylet esetén az ár a legrelevánsabb kritérium a termék, illetve a szolgáltatások gazdasági értékének megállapításához. Amikor, ahogyan a jelen ügyben is, a termék ára jelentősen meghaladja a szolgáltatásokét, véleményem szerint a termék árának az ügylet teljes költségében való túlsúlyát kell az ügylet minősítése során meghatározónak tekinteni.

69. Termékértékesítésnek kellene tehát minősíteni az elhelyezett és működőképes kábel átruházásából álló olyan ügyletet, amelyben maga a kábel ára az ügylet teljes költségének 80–85%-át teszi ki.

70. Ezért az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ javaslom adni, hogy a hatodik irányelv értelmében termékértékesítésként vizsgálandó a kábel értékesítéséből, valamint két tagállam területén és a Közösség területén kívül történő lefektetéséből álló adóköteles tevékenység, amely esetben a kábel ára nyilvánvalóan ezen ügylet teljes költségének túlnyomó részét teszi ki.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről*

71. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés arra vonatkozik, hogy a

szóban forgó ügylet a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti, ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtásnak tekinthető-e, vagy az ügyletet ahhoz a helyhez kell-e kötni, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye található.

72. Mivel e kérdés feltételezi, hogy az említett ügylet szolgáltatásnyújtást jelent, és mivel az ügylet termékértékesítésként való vizsgálatát javasoltam, e kérdést nem vizsgálom meg.

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

73. Az előterjesztő bíróság harmadik kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy a tagállamok adóztatási joghatóságának meghatározása érdekében a tevékenység teljesítési helyét meg kell osztani a kábel területi elhelyezkedése alapján.

74. E kérdéssel az előterjesztő bíróság tehát arra kíván választ kapni, hogy a Svéd Királyság, illetve a másik tagállam adóztatási joghatóságát a kábelnek az adott állam területén lévő részére kell-e korlátozni. Ellenkező esetben a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kellene értelmezni, hogy az versengő joghatóságot ad e két tagállamnak, mivel a kábel egyszerre található mindkét tagállam területén.

75. E második értelmezés szerintem nem fogadható el. Az NN-hez, a Skatteverkethez és a Bizottsághoz hasonlóan az a véleményem, hogy az érintett tagállamok adóztatási joghatóságának meghatározása érdekében a tevékenység teljesítési helyét meg kell osztani a kábel területi elhelyezkedése alapján.

76. Ezen álláspontot a közösségi jog valamely rendelkezésének értelmezésekor szokásosan követett elemzési módszernek megfelelően [23] a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának tartalmára, azaz arra a rendszerre, amelynek e rendelkezés a részét képezi, valamint a rendelkezés által követett célra alapozom.

77. A hatodik irányelv 8. cikke olyan kollíziós szabályt fogalmaz meg, amely meghatározza a termékértékesítés adóztatásának helyét, és következésképpen elhatárolja az

23 – Lásd a HÉA területén a hatodik irányelv 9. cikkére való újabb alkalmazással kapcsolatban a C-114/05. sz., Gillan Beach ügyben 2006. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-2427. o.) 21. pontját.

ugyanazon ügylet által érintett tagállamok adóztatási joghatóságát.

78. E cikk a termékértékesítés több esetére is vonatkozik. Így kapcsolószabályokat ír elő az (1) bekezdésének a) pontjában említett, feladással vagy fuvarozással egybekötött értékesítésekre vonatkozóan, az (1) bekezdésének b) pontjában említett, feladással vagy fuvarozással egybe nem kötött értékesítésekre vonatkozóan, valamint az (1) bekezdésének c) pontjában említett, hajók, repülőgépek fedélzetén vagy vonaton történő értékesítésekkel kapcsolatban.

79. A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondata különös joghatósági szabályt is tartalmaz arra az esetre, ha a terméket – próbaüzemmel vagy anélkül – felállítják vagy összeszerelik.

80. Itt röviden emlékeztetni kell arra, hogy a 91/680/EGK tanácsi irányelv [24] jelentősen leszűkítette a hatodik irányelv 8. cikkének alkalmazási körét. A tagállamok közötti fiskális határok lebontása, valamint az importadók kivetésének és az exportálás adómentességének ezzel összefüggő, 1993. január 1-jétől való megszüntetése szükségessé tette az adóköteles tevékenységek teljesítési helyére vonatkozó átmeneti szabályok elfogadását a Közösségen belüli beszerzéseket illetően. Ezen átmeneti szabályokat a hatodik irányelv 28b. cikke tartalmazza.

81. Véleményem szerint azonban az említett szabályok a jelen ügyben nem alkalmazhatók. Ezen átmeneti szabályozás ugyanis azon tevékenységekre vonatkozik, amikor a terméket egyik tagállamból a másikba viszik át. A hatodik irányelv 28b. cikke B. pontja (1) bekezdése első mondatának második franciabekezdése kifejezetten kimondja, hogy eltérő rendelkezései csak akkor alkalmazandók, ha nem olyan termékeket értékesítenek, amelyeket az értékesítő vagy az annak nevében eljáró személy – próbaüzemmel vagy anélkül – összeszerelés vagy üzembe helyezés után szolgáltatott. A jelen ügyben tehát a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatát kell alkalmazni.

82. E rendelkezés, mint láttuk, a felállítás vagy összeszerelés tárgyát képező terméket azon helyhez kapcsolja, ahol a felállítást vagy összeszerelést elvégezték. Olyan termék esetében, amelynek elhelyezése a földbe való beépítéséből áll, a szóban forgó értékesítés adóztatására jogosult államot tehát az a hely határozza meg, ahol az így beépített termék található.

24 – A fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadott-érték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. oldal).

83. Az említett rendelkezés bizonyos hasonlóságot mutat a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontjával, amely szerint az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások esetén a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik. E két esetben a termék tényleges, azaz földrajzi helye határozza meg az adóztatási joghatóságot.

84. E kritériumok előnye, hogy az adóztatási joghatóságot egy nagyon könnyen és objektíven azonosítható ténybeli elemhez kapcsolják. E kritériumok a HÉA alapjául szolgáló logikára tekintettel is ésszerűnek tűnnek, miszerint fogyasztási adóról van szó. A termék felállítása szerinti hely ténylegesen megfelel azon helynek, ahol a vevő e terméket „fogyasztja", ugyanígy az ingatlan fekvése szerinti hely azon helynek tekinthető, ahol az ezen ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásokat a szolgáltatások igénybevevőjének nyújtják.

85. Végül a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontja második mondatának, ahogyan az irányelv 9. cikkének is, az a célja, hogy – amint az irányelv hetedik preambulumbekezdéséből kitűnik – elkerülje a tagállamok közötti joghatósági összeütközéseket. Ahogyan a Bíróság a hatodik irányelv 9. cikkével kapcsolatban kimondta, el kell kerülni egyrészről a kettős adóztatáshoz vezethető joghatósági összeütközéseket, másrészről a bevételek adóztatásának elmaradását [25]. A hatodik irányelv 9. cikke célkitűzéseinek ezen elemzése az említett irányelv 8. cikke esetén is alkalmazható, ahogyan a Bíróság a Köhler-ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítéletben [26] nemrég kimondta, mivel ez utóbbi rendelkezés az említett 9. cikkhez hasonlóan a hatodik irányelvnek az adóköteles tevékenységek helyéről szóló VI. címének részét képezi.

86. Igaz, hogy a hatodik irányelv 8. és 9. cikkében foglalt joghatósági szabályok alkalmazásának célja és következménye általában az, hogy egyetlen tagállamra ruházzák az adóztatási joghatóságot. Ez következik a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondatából és ugyanezen irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának rendelkezéseiből. Főszabály szerint ugyanis a terméket egyetlen állam területén szerelik fel vagy állítják össze, és az ingatlan egyetlen állam területén van. A joghatósági összeütközés veszélyét tehát megszünteti az adóztatási joghatóság egyetlen államra való ruházása.

87. A hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondata azonban akkor is alkalmazható, és akkor is lehetővé teszi a joghatósági összeütközések feloldását, ha – ahogyan a jelen ügyben is – a szóban forgó termék két tagállam területén található.

25 – A C-452/03. sz., RAL (Channel Islands) és társai ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3947. o.) 23. pontja.

26 – A C-58/04. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2005., I-8219. o.) 22. pontja.

88. Ebben az esetben e rendelkezés tartalma, összefüggései és az általa követett cél indokolják a rendelkezés akként való értelmezését, hogy az adóztatási joghatóságot a termék területükön található részére vonatkozóan kell az egyes államokra ruházni.

89. E megoldás ugyanis úgy tűnik, megfelel a szóban forgó rendelkezés szövegének, amely az adóztatási joghatóságot azon helyhez kapcsolja, ahol a felállítást vagy az összeszerelést végzik. E megoldás a hatodik irányelv alapjául szolgáló logika tekintetében is ésszerűnek tűnik, mivel a jelen ügyben a kábelt méterről méterre fektetik le az egyes érintett államok területén. A termékértékesítésre és így a vevő általi „fogyasztásra" tehát az egyes államok területén egymást követően kerül sor.

90. Végül az érintett két tagállam közötti joghatósági összeütközés veszélyét megszünteti a határaik megállapítása. Ebben az esetben ugyanis a tevékenységnek a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése a) pontjának második mondata szerinti teljesítési helye mindenképpen összehasonlítható a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a szállítási szolgáltatásokra vonatkozó b) pontja szerinti teljesítési hellyel, amely pont szerint „valamely szállítási szolgáltatás helyének azon útvonalat kell tekinteni, ahol – figyelembe véve a megtett szállítási útszakaszt – a szállítás teljesül". Így elkerülhető a kettős adóztatás veszélye, mivel az egyes államok az ügyletet csak a kábelnek a területükön található része után adóztathatják, és e területek nem fedik egymást [27].

91. Ugyanis, ahogyan már megjegyeztem, a hatodik irányelv területi hatályát az irányelv 3. cikke határozza meg az EK 299. cikk rendelkezéseire való utalással. Ez utóbbi határozza meg, emlékezzünk csak, az EK-Szerződés területi hatályát minden egyes tagállam teljes nevének feltüntetésével, e tagállamok földrajzi részeire való utalás nélkül [28]. A Bíróság ebből arra következtetett, hogy az EK 299. cikk azon nemzeti rendelkezésekre utal, amelyekkel az egyes tagállamok meghatározzák területüket [29]. Ebből következik, hogy a hatodik irányelv így az egyes tagállamok területi adóztatási joghatósága korlátainak meghatározása érdekében a nemzeti törvényekre utal.

92. Amennyiben azt vizsgálom, hogy a két tagállamot összekötő, tenger alatti kábel

27 – A C-30/89. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1990. március 13-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-691. o.) 16. pontjában a Bíróság kimondta, hogy a szállítási szolgáltatásokra vonatkozó különös kapcsolószabály – amely eltér a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének megállapítására vonatkozó általános szabályozástól – így azt hivatott biztosítani, hogy az egyes tagállamok a szállítási szolgáltatásokat az útvonalnak a területükön megtett része után adóztassák.

28 – Az EK 299. cikk (1) bekezdése kimondja:
„Ezt a szerződést a Belga Királyságra, a Dán Királyságra, a Németországi Szövetségi Köztársaságra, a Görög Köztársaságra, a Spanyol Királyságra, a Francia Köztársaságra, Írországra, az Olasz Köztársaságra, a Luxemburgi Nagyhercegségre, a Holland Királyságra, az Osztrák Köztársaságra, a Portugál Köztársaságra, a Finn Köztársaságra, a Svéd Királyságra, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságára kell alkalmazni."

29 – A 148/77. sz. Hansen-ügyben 1978. október 10-én hozott ítélet (EBHT 1978., 1787. o.) 9. pontja.

elhelyezése esetén hogyan alakul a helyzet, megállapíthatjuk, hogy ezen államok mindegyike jogosult lesz tehát az ügylet adóztatására a kábelnek az adott tagállam szárazföldi területén és belvizeiben található része után. A tagállam ezen ügyletet megadóztathatja a kábelnek a tagállam parti vizeiben található része után is, mivel a nemzetközi tengerjog szerint a tagállam szuverenitása kiterjed a partitenger-fenékre is [30].

93. Elképzelhető lehetne az is, hogy valamely tagállam úgy határoz, hogy a szóban forgó ügyletet a kábelnek a tagállam kizárólagos gazdasági övezetében vagy kontinentális talapzatán található része után is megadóztatja, mivel ott is gyakorolhat különösen a tengerfenék és altalajának kiaknázásával kapcsolatos – igaz korlátozottabb – szuverén jogokat [31]. E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy a közösségi jog – a szóban forgó ügyben a 92/43/EGK tanácsi irányelv [32] – a tagállam kizárólagos gazdasági övezetében és kontinentális talapzatán is alkalmazható, ha a tagállam ott szuverén jogokat gyakorol [33]. A Bíróság ebből arra következtetett, hogy ezen állam nem teljesítette kötelezettségeit, amikor nem hozta meg az említett irányelv követelményeinek végrehajtásához szükséges intézkedéseket.

94. Ami elemzésem e szakaszában mindenképpen fontosnak tűnik számomra, az az, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti, a kábelnek az egyes tagállamok szárazföldi és tengeri területén található része alapján történő megosztása ne eredményezzen területi joghatósági összeütközéseket, és így az adóztatási felségjogok átfedését.

95. Igaz, hogy – ahogyan a Skatteverket helyesen megjegyzi – az ilyen ügyletre vonatkozó adóztatási joghatóság megosztása nehézségeket okozhat a tagállamok számára. E nehézségek azonban nem érinthetik magának a kábel árának az adóztatását. Az egyes államok ezen árra vonatkozó adóztatási jogát ugyanis logikusan a kábelnek az adott állam szárazföldi és tengeri területén található, a kábel teljes hosszához viszonyított hossza alapján kell meghatározni.

96. Ugyanakkor az adóztatási joghatóság megosztása több kérdést vethet fel a szolgáltatások árát illetően. Felmerülhet ugyanis a kérdés, hogy a szolgáltatások árát össze kell-e adni, és az ezekkel kapcsolatos adóztatási joghatóságot úgy kell-e megosztani, ahogyan a kábel ára esetén is, azaz a kábelnek az egyes államok területén található hosszával arányban, vagy pedig különbséget kell-e tenni az egy adott konkrét helyen teljesített szolgálta-

30 – Lásd e tekintetben az Egyesült Nemzetek Szervezete 1982. december 10-én Montego Bay-ben aláírt, az Európai Közösség nevében az 1998. március 23-i 98/392/EK tanácsi határozattal (HL L 179., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 4. fejezet, 3. kötet, 260. o.) jóváhagyott és az Európai Unió valamennyi tagállama által ratifikált tengerjogi egyezményének (a továbbiakban: Montego Bay-i Egyezmény) 2. cikkét.

31 – A kizárólagos gazdasági övezet, illetve a kontinentális talapzat vonatkozásában lásd a Montego Bay-i Egyezmény 56. és 77. cikkét.

32 – A természetes élőhelyek, valamint a vadon élő állatok és növények védelméről szóló, 1992. május 21-i irányelv (HL L 206., 7. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 2. kötet, 102. o.).

33 – A C-6/04. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2005. október 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-9017. o.) 117. pontja.

tások, mint például a kábel két rögzítési pont közötti lefektetése, és a többi szolgáltatás között.

97. Ezen alternatívával szemben az a véleményem, hogy a tagállamoknak minden okuk megvan arra, hogy a legkönnyebb megoldást válasszák. Nehéznek és viszonylag önkényesnek tűnhet ugyanis pontosan meghatározni a konkrét helyhez kapcsolódó, illetve a kábel egészét érintő szolgáltatásokat, amely utóbbiak közé tartoznak például a működési tesztek.

98. E nehézségek például a valamely két tagállamot összekötő híd építésével kapcsolatos termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóztatási helyének meghatározása során felmerülő nehézségekhez hasonlíthatók. E jelentős nehézségek arra indították az Európai Unió Tanácsát, hogy – az adókivetésnek a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése által számára lehetővé tett egyszerűsítése érdekében – az érintett tagállamokat felhatalmazza arra, hogy úgy tekintsék, hogy maga az építmény egyetlen állam területén található [34]. E megoldás azonban nehezen alkalmazhatónak tűnik akkor, amikor – ahogyan a jelen ügyben is – a két tagállamot olyan terület választja el egymástól, amely nem része a Közösség területének.

99. Azt a megoldást részesíteném tehát előnyben, amely elismeri, hogy a kábel elhelyezésével és a működési tesztekkel összefüggő valamennyi szolgáltatás a kábel egészére vonatkozik, és hogy e szolgáltatások helyét minden egyes tagállamban a kábelnek az adott tagállam területén található hosszának a kábel teljes hosszához viszonyított arányában kell meghatározni. E megoldás azzal a kiindulóponttal is összhangban lenne, miszerint a jelen ügyben a HÉA alkalmazása szempontjából a kábel NN általi értékesítését és elhelyezését egységet képező ügyletnek kell tekinteni.

100. E megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ javaslom adni, hogy akként kell értelmezni a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy a tagállamok adóztatási joghatóságának meghatározása érdekében a tevékenység teljesítési helyét meg kell osztani a kábel területi elhelyezkedése alapján.

D – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről*

101. Az előterjesztő bíróság negyedik kérdésével arra kíván választ kapni, hogy akként

34 – Lásd többek között a Németországi Szövetségi Köztársaságnak és a Holland Királyságnak a hatodik irányelv 3. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazására való felhatalmazásáról szóló, 2005. október 11-i 2005/713/EK tanácsi határozatot (HL L 271., 39. o.). Lásd még a hatodik irányelv 3. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazásának a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Luxemburgi Nagyhercegség részére történő engedélyezéséről szóló, 1995. március 30-i 95/114/EK tanácsi határozatot (HL L 80., 46. o.).

kell-e értelmezni a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját az irányelv 2. cikkének 1. pontjával és 3. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben, hogy nem kell HÉÁ-t fizetni a termékértékesítés azon része után, amely a Közösségen kívüli területre vonatkozik.

102. A kérdést előterjesztő bíróság így arra keresi a választ, hogy a közösségi jogot akként kell-e értelmezni, hogy a tevékenység nem adóztatható a kábel nemzetközi vizekben található része után.

103. Az NN-hez, a Skatteverkethez és a Bizottsághoz hasonlóan az a véleményem, hogy nem kell HÉA-t fizetni a kábelnek a Közösség területén kívül található része után.

104. Amint láttuk, a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja kimondja, hogy HÉA-t kell fizetni a belföldön teljesített adóköteles tevékenységek után, és ugyanezen irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében e fogalom megfelel a Szerződés területi hatályának, amint azt az EK 299. cikk a tagállamok vonatkozásában meghatározza.

105. E rendelkezésekkel a hatodik irányelv tehát a 25 tagállam által nemzeti területként meghatározott azon területekre korlátozza a hatályát, ahol a tagállamok adóztatási felségjogukat gyakorolják. A nemzetközi tengerjog szerint az államok a nyílt tengeren főszabály szerint nem rendelkeznek semmilyen felségjoggal, kivéve a lobogójuk alatt közlekedő hajók feletti felségjogot [35].

106. Ahogyan a Bíróság a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletben [36] kimondta, a hatodik irányelv egyáltalán nem tartalmaz olyan szabályt, miszerint a tagállamok kötelesek lennének HÉÁ-t kivetni a szállítási szolgáltatás útvonalának ezen államok területi határain túl, nemzetközi térségben megtett részeire.

107. A Bíróság a hajó fedélzetén nyújtott szolgáltatások adóztatását illetően ugyan

35 – Lásd a Montego Bay-i Egyezmény 89. és 92. cikkét.
36 – 17. pont.

kimondta, hogy a hatodik irányelvvel nem ellentétes az, ha a tagállamok kiterjesztik adójogszabályaik hatályát területi határaikon túlra, amíg nem csorbítják más államok joghatóságát [37]. A Bíróság a fent hivatkozott Köhler-ügyben hozott ítéletben azt is kimondta, hogy ezen okfejtés irányadó a termékértékesítések adóztatására is [38].

108. A hatály e kiterjesztése szerintem azonban csak akkor lehetséges, ha a szolgáltatásnyújtásra vagy a termékértékesítésre szállítóeszköz fedélzetén kerül sor, és így e szállítóeszköz jelenti a tagállam adóztatási joghatóságához való kapcsolódási pontot. Így a fent hivatkozott Köhler-ügyben hozott ítéletben a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezéséről volt szó, amely rendelkezés értelmében a termékértékesítés helyének minősül a személyszállítás megkezdésének helye, amennyiben az értékesítésre hajó, repülőgép fedélzetén vagy vonaton kerül sor a személyszállításnak a Közösségen belül teljesített részén. Ezt az elemzést a fent hivatkozott Berkholz-ügyben hozott ítélet is megerősíti, amelyben a Bíróság az adóztatási joghatóság e kiterjesztését kifejezetten az érintett tagállam által azon hajó fedélzetén gyakorolt joghatósághoz kapcsolta, ahol a szolgáltatásokat nyújtják [39].

109. A hatodik irányelv hatályának a Bíróság által e konkrét összefüggésben elfogadott kiterjesztése tehát véleményem szerint nem kérdőjelezi meg azon elvet, miszerint e hatály a tagállamoknak a saját jogszabályaik által meghatározott területére korlátozódik.

110. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésre tehát azt a választ javaslom adni, hogy akként kell értelmezni a hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját ezen irányelv 2. és 3. cikkével összefüggésben, hogy nem kell HÉÁ-t fizetni a termékértékesítés azon része után, amely a Közösségen kívüli területre vonatkozik.

37 – A 283/84. sz., Trans Tirreno Express ügyben 1986. január 23-án hozott ítélet (EBHT 1986., 231. o.) 20. pontja.

38 – 25. pont.

39 – 16. pont.

V – Végkövetkeztetések

111. A fenti indokok alapján javasolom, hogy a Regeringsrätten által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a Bíróság a következőképp válaszolja meg:

„1) A hozzáadottérték-adó tekintetében új egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek alkalmazási köréről és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekről szóló, 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv értelmében termékértékesítésként vizsgálandó a kábel értékesítéséből, valamint két tagállam területén és a Közösség területén kívül történő lefektetéséből álló adóköteles tevékenység, amely esetben a kábel ára nyilvánvalóan ezen ügylet teljes költségének túlnyomó részét teszi ki.

2) Akként kell értelmezni a 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy a tagállamok adóztatási joghatóságának meghatározása érdekében a tevékenység teljesítési helyét meg kell osztani a kábel területi elhelyezkedése alapján.

3) Akként kell értelmezni a 95/7 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 8. cikke (1) bekezdésének a) pontját ezen irányelv 2. és 3. cikkével összefüggésben, hogy nem kell HÉA-t fizetni a termékértékesítés azon része után, amely a Közösségen kívüli területre vonatkozik."