

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2009. február 19.(*)

„Hatodik HÉA?irányelv – A 9. cikk (2) bekezdésének e) pontja – A 9. cikk (2) bekezdésének b) pontja – Tizenharmadik HÉA?irányelv – 2. cikk – Teljesítési hely – Reklámszolgáltatások – A HÉA visszatérítése – Adóképviselet?”

A C?1/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2008. január 2?án érkezett, 2007. szeptember 20?i határozatával terjesztett el? az el?tte

az **Athesia Druck Srl**

és

a **Ministero dell’Economia e delle Finanze,**

az **Agenzia delle Entrate**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, P. Lindh és A. Arabadjiev (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezet?: L. Hewlett f?tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. november 19?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- az Athesia Druck Srl képviseletében B. Migliucci és T. Kofler avvocati,
- az olasz kormány képviseletében R. Adam, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: S. Fiorentino avvocato dello Stato,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében A. Aresu és M. Afonso, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1984. július 31-ii 84/386/EGK tizedik tanácsi irányelvvel (HL L 208., 58. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 121. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 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) bekezdése e) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet az Athesia Druck Srl (a továbbiakban: Athesia Druck) és a Ministero dell'Economia e delle Finanze, valamint az Agenzia delle Entrate között az 1993. és az 1994. évi hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) utólagos megállapítása tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv (7) preambulumbekzdésének szövege a következő:

„[M]ivel az adóköteles tevékenység helyének meghatározása – különösen az összeszerelésre szánt termékek értékesítése és a szolgáltatásnyújtás tekintetében – megítélési különbségekhez [helyesen: joghatósági összeütközéshez] vezetett a tagállamok között; [...] jölehet 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”.

4 A hatodik irányelv 6. cikke (4) bekezdésének értelmében azon adóalanyokat, amelyek a szolgáltatások nyújtásakor saját nevükben járnak el, de harmadik személyek javára tevékenykednek, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maguk kapták és nyújtották volna.

5 Az 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:

[...]

„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:

[...]

- reklámszolgáltatások;
- [...]

(3) A kettős adóztatás, az adóztatás elmaradása, illetve a verseny torzulásának elkerülésére a tagállamok a (2) bekezdés e) pontjában leírt szolgáltatások [...] esetén rendelkezhetnek a következőképpen:

- a) a szolgáltatás teljesítési helyét, amely e cikk szerint belföldön lenne, úgy tekintik, hogy az a Közösségen kívül van, amennyiben a tényleges használat vagy a szolgáltatás igénybevétele ott történik;
- b) a szolgáltatás teljesítési helyét, amely e cikk szerint a Közösségen kívül lenne, úgy tekintik, hogy az mégis belföldön van, amennyiben a tényleges használat vagy a szolgáltatás igénybevétele belföldön történik.

[...]"

6 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottértékadó az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-én 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.; a továbbiakban: tizenharmadik irányelv) 2. cikke az alábbiakat mondja ki:

„(1) A 3. és 4. cikk sérelme nélkül valamennyi tagállam a Közösség területén nem honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatérít minden olyan szolgáltatásnyújtás [...] tekintetében felszámított [HÉA-t], amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, amennyiben az ilyen [...] szolgáltatásokat [...] az ezen irányelv 1. cikke 1. pontjának b) alpontjában említett szolgáltatásokra használják fel.

(2) A tagállamok azon feltétellel teljesíthetik az (1) bekezdésben említett visszatérítéseket, hogy harmadik államok hasonló elnyöket nyújtanak a forgalmi adókra vonatkozóan.

(3) A tagállamok adóképviselet kinevezését írhatják elő.”

A nemzeti szabályozás

7 A hozzáadottértékadó létrehozásáról és szabályozásáról szóló, 1972. október 26-án 633. sz. köztársasági elnöki rendeletnek (az 1972. november 11-én 292. sz. GURI rendes melléklete) az alapeljárás alapjául szolgáló tények megvalósulása idején hatályos változata (a továbbiakban: HÉA-rendelet) a hatodik irányelv említett rendelkezéseit ülteti át az olasz jogrendbe.

8 A HÉA-rendelet 7. cikke kimondja:

„[...]

A szolgáltatást belföldön kell teljesítettnek tekinteni, ha azt belföldi lakóhely? vagy külföldi lakóhellyel nem rendelkező belföldi tartózkodási hely? személyek nyújtják, valamint ha külföldi lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező személyek Olaszországban alapított állandó telephelye nyújtja; nem tekintet?k viszont belföldön teljesítettnek, ha azokat Olaszországban lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező személyek külföldi állandó telephelye nyújtja. E cikk alkalmazásában a természetes személyekt?l eltér? személyek esetében lakóhelynek a bejegyzett székhelyet, tartózkodási helynek pedig a tényleges székhelyet kell tekinteni.

A fenti bekezdést?l eltér?en:

[...]

d) [...] a reklámszolgáltatást [...], valamint a fent említett szolgáltatásokhoz kapcsolódó közvetítési szolgáltatásokat és a nyújtásuktól való tartózkodásra vonatkozó kötelezettségekkel kapcsolatos szolgáltatásokat belföldön teljesítettnek kell tekinteni, ha azokat belföldi lakóhellyel rendelkező személyek vagy belföldi tartózkodási hellyel rendelkező, de külföldi lakóhellyel nem rendelkező személyek részére, valamint ha külföldi lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező személy Olaszországban található állandó telephelyének nyújtják, kivéve ha azokat az Európai Gazdasági Közösségen kívül veszik igénybe;

e) az el?z? pontban említett, az Európai Gazdasági Közösség más tagállamában lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező személynek nyújtott szolgáltatást belföldön teljesítettnek kell tekinteni, ha a címzett a lakóhelye vagy tartózkodási helye szerinti államban nem passzív adóalany;

f) az e) [alpontban] említett, [...] az Európai Gazdasági Közösségen [...] kívül lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező személynek nyújtott szolgáltatást belföldön teljesítettnek kell tekinteni, ha azt belföldön veszik igénybe; az Olaszországban lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező személyek által az Európai Gazdasági Közösségen kívüli államban lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező személyeknek nyújtott utóbbi szolgáltatásokat belföldön teljesítettnek kell tekinteni, ha azokat Olaszországban vagy a Közösség más tagállamában veszik igénybe.”

9 A HÉA?rendelet 17. cikke szerint:

„Az adó hatálya alá tartoznak az adóköteles termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást végző személyek, akik az adót a Kincstár részére kötelesek megfizetni [...]

Az Olaszországban nem letelepedett és ott állandó telephellyel nem rendelkező személyek által vagy ilyen személyek részére belföldön teljesített ügyletek tekintetében az e rendelet alkalmazásából ered? jogok és kötelezettségek rendszerint olyan belföldön [...] letelepedett adóképviselet? útján is gyakorolhatók vagy teljesíthet?k, aki a képviselt személlyel egyetemlegesen felel a jelen rendelet alkalmazásából ered? kötelezettségekért. [...]

Az el?z? bekezdésnek megfelelően kinevezett képvisel? hiányában a külföldön letelepedett személyek által belföldön teljesített szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó kötelezettségeket [...], valamint a 3. cikk 2. pontjában említett, külföldön letelepedett személyek által belföldön honos személyek részére teljesített szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó kötelezettségeket azon szolgáltatóknak vagy vev?knek kell teljesíteniük, akik [...] a szolgáltatásokat vállalkozás m?ködése, szakma vagy foglalkozás gyakorlása keretében használják. [...]

A második és a harmadik bekezdés nem vonatkozik külföldi lakóhely? személyek Olaszországban

található állandó telephelye által vagy ilyen telephely részére végzett ügyletekre.”

10 A HÉA?rendelet 38b. cikke lényegében átveszi a tizenharmadik irányelv rendelkezéseit.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

11 Az innsbrucki (Ausztria) székhely?, reklámügynökséget m?ködtet? Athesia Advertising GmbH (a továbbiakban: Athesia Advertising) 1993?ban és 1994?ben saját nevében, osztrák és német megbízói részére olasz tömegtájékoztatási eszközök (napilapok, folyóiratok, rádió- és televízióadók) reklámhelyeit vette meg; ezeket az ügyleteket Ausztriából bonyolította le, anélkül hogy olaszországi telephelyet vett volna igénybe. Az Athesia Advertising mindazonáltal bressanonei (Olaszország) székhely? olaszországi leányvállalatát jelölte ki adóképvisele?jeként a HÉA?rendelet 17. cikke alapján.

12 Az alapügyben szerepl? reklámszolgáltatások nyújtásáról kibocsátott számlák tartalmazzák a felszámított HÉA?t. A számlákat az Athesia Advertising és az Athesia Druck nevére állították ki. Ezt követ?en az Athesia Advertising adott esetben saját szolgáltatásait nyújtotta megbízói részére. Tekintettel a HÉA olaszországi megfizetésére az Athesia Druck az olasz hatóságoktól a tizenharmadik HÉA?irányelv alapján a HÉA visszatérítését kérte.

13 1999?ben az Ufficio IVA di Bolzano (bolzanói hozzáadottértékadó?hivatal) az Athesia Advertising adóképvisele?jeként eljáró Athesia Druck által az 1993. és az 1994. évre a HÉA vonatkozásában benyújtott adóbevallás utólagos helyesbítésér?l értesítette ez utóbbit, azzal az indokkal – ahogyan az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból is kit?nik –, hogy az Athesia Advertising nem számlázta le az osztrák és német megbízóinak nyújtott reklámszolgáltatásokat. Az említett szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének kérdése tehát közvetve merült fel.

14 Az utólagosan helyesbített HÉA?összege túl bírság kiszabására is sor került.

15 Az Athesia Druck vitatta a kérdéses utólagos helyesbítéseket a Commissione tributaria di primo grado di Bolzano el?tt, amely 2000. április 11?i és 2000. október 11?i ítéleteivel az említett társaság által el?terjesztett kérelmeket a HÉA vonatkozásában elutasította, de a bírság vonatkozásában helyt adott nekik, így az Athesia Druckot felmentette annak megfizetése alól.

16 A fellebbezést elbíráló Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano 2004. december 17?i ítéletében elutasította mind az Athesia Druck által az ?t terhel? HÉA vonatkozásában benyújtott fellebbezést, mind az Ufficio IVA di Bolzano csatlakozó fellebbezését.

17 Az Athesia Druck a fenti határozat ellen semmisségi kérelmet terjesztett el? a Corte suprema di cassazione, azaz a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt.

18 A Corte suprema di cassazione az eljárást felfüggesztette, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Mi a [...] hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerint az olyan reklámszolgáltatás nyújtásának helye, amelyet az Európai Közösség tagállamának területén székhellyel rendelkező jogalany nyújt a Közösségen kívüli székhely?, de valamely tagállam területén adóképvisele?vel rendelkező címzettnek? Közzelebbre?l ez a hely a reklámüzenet címzettjének helye, a nem közösségi társaság olaszországi adóképvisele?jének székhelye, a reklámszolgáltatást megrendelő nem közösségi társaság székhelye vagy a nem közösségi társaság megbízójának székhelye?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

19 A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogyan kell

meghatározni a reklámszolgáltatásoknak a hatodik irányelv 9. cikke értelmében vett teljesítési helyét az alapügyben felmerülthöz hasonló helyzetben, amikor a szolgáltatásnyújtó valamely tagállamban honos, míg a szolgáltatásnak az említett tagállamban adóképviselettel rendelkező, bármely harmadik államban letelepedett címzettje hol a szolgáltatás végső címzettje, azaz a hirdető, hol pedig köztes címzettje, aki maga is nyújt szolgáltatást megbízói, azaz a hirdető részére.

Előzetes észrevételek

20 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 9. cikke tartalmazza a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének megállapítására vonatkozó kapcsoló elvet. Míg e cikk (1) bekezdése az erre vonatkozó általános szabályt írja le, a (2) bekezdés különös szabályként több egyéb teljesítési helyet határoz meg. E rendelkezések célja az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek egyrészt a kettős adóztatáshoz, másrészt a bevételek adóztatásának elmaradásához vezethetnek (a C-168/04. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2251. o.] 14. pontja, a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4595. o.] 20. pontja és a C-291/07. sz. Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben 2008. november 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 24. pontja).

21 A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának második francia bekezdésében említett reklámszolgáltatások a fenti különös kapcsoló elvek hatálya alá tartoznak.

A reklámszolgáltatások teljesítési helyének a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja alapján történő meghatározásáról

22 A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának szövegéből is az következik, hogy azon reklámszolgáltatások 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 lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

23 A Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának második francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem kizárólag az adóalanyok minősülő hirdető részére közvetlenül nyújtott és a szolgáltatásnyújtó által számlázott reklámszolgáltatásokra alkalmazandó, hanem azon szolgáltatásokra is, amelyeket a hirdetőnek közvetve nyújtanak, és harmadik személy részére számláznak, mely utóbbi tovább számlázza azokat a hirdető részére (a C-108/00. sz. SPI-ügyben 2001. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-2361. o.], 22. pontja és a C-438/01. sz. Design Concept ügyben 2003. június 5-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-5617. o.], 17. pontja).

24 A fentiekből következik, hogy a szolgáltatások abból eredő közvetett jellege, hogy azokat az első szolgáltatásnyújtó nyújtotta és számlázta le a szintén reklámszolgáltatások nyújtásával foglalkozó vállalkozásnak azelőtt, hogy azokat ez utóbbi leszámolta volna a hirdető részére, nem akadályozza a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontja alkalmazásának (a fent hivatkozott Design Concept ügyben hozott ítélet 18. pontja).

25 A Bíróság kifejezetten rámutatott, hogy az említett 9. cikk (1) és (2) bekezdése alapján a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározása kizárólag attól függ, hol telepedett le a kérdéses szolgáltatás nyújtója és címzettje, mivel e cikkből semmilyen módon nem következik, hogy a szóban forgó első szolgáltatásnyújtást követő ügyleteket is figyelembe kellene venni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Design Concept ügyben hozott ítélet 26. pontját).

26 Ily módon az alapügyben érintetthez hasonló, olyan közvetett szolgáltatásnyújtás esetén, amelyben a szolgáltatásnyújtó, köztes címzettet és a szolgáltatást a köztes címzettől igénybe vevő hirdető vesz részt, a szolgáltatásnyújtó által a köztes címzettnek nyújtott szolgáltatást külön kell vizsgálni az ügylet teljesítési helyének meghatározása céljából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Design Concept ügyben hozott ítélet 28. pontját).

27 Meg kell tehát állapítani, hogy a reklámszolgáltatások esetében, ha a szolgáltatás címzettje a Közösségen kívül telepedett le, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja alapján f) szabály szerint az említett címzett székhelye tekintendő, és nem kell figyelembe venni azt a körülményt, hogy a címzett nem szükségszerűen a végső hirdető.

A reklámszolgáltatások teljesítési helyének a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja alapján történő meghatározásáról

28 A jelen ítélet elzáró pontjában kimondott szabálytól eltérve a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja lehetővé teszi a tagállam számára – elkerülendő az ugyanazon irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontjában említett szolgáltatások adóztatásának elmaradását –, hogy a szolgáltatásoknak az említett cikk alapján a Közösségen kívül található teljesítési helyét úgy tekintse, hogy az mégis belföldön van, amennyiben a tényleges használat vagy a szolgáltatás igénybevétele belföldön történik.

29 Pontosítani kell, hogy a reklámszolgáltatások esetében azon országnak, amelynek területén a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett tényleges használatra és igénybevételre sor kerül, azt az országot kell tekinteni, amelyből a reklámüzeneteket terjesztik.

30 Függetlenül ugyanis attól, hogy az említett szolgáltatások nyújtói az egész világon elszórva helyezkedhetnek el, bizonyos, hogy az olasz tömegtájékoztatói eszközök elsősorban Olaszországban terjesztenek üzeneteket.

31 Ennek folytán úgy kell tekinteni, hogy a reklámüzenetek felhasználására és tényleges igénybevételére az alapügyben felmerülthöz hasonló körülmények között Olaszországban kerül sor.

32 A fentiekből következik, hogy amennyiben a tagállam él az említett rendelkezésben biztosított lehetőséggel, az alapügyben felmerülthöz hasonló helyzetben a hatodik irányelv 9. cikkének (2) és (3) bekezdése együttesen értelmezett rendelkezései alapján a szolgáltatásnyújtó által a végső vagy köztes címzett részére teljesített reklámszolgáltatásokat az érintett tagállam adóhatóságai indokoltan tekinthetik belföldön teljesített, és ennek megfelelően adóköteles szolgáltatásoknak, ellenben nem tekinthetik adókötelesnek a Közösségen kívül letelepedett köztes címzett által a saját megbízói részére nyújtott szolgáltatásokat.

33 Nem alkalmazható a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontjában szereplő eltérési lehetőség azon szolgáltatásnyújtás esetében, amelynek teljesítési helye a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésében elírt feltételek alapján a Közösségen kívül van (a székhely harmadik tagállamban található, és egyik tagállamban sem található telephely), és amely ugyanazon cikk (2) bekezdése e) pontjának hatálya alá sem tartozik.

Az adóképviseletnek a reklámszolgáltatások teljesítési helyének meghatározására gyakorolt hatásáról

34 Hangsúlyozni kell, hogy a többek között a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (3)

bekezdésében és a HÉA-rendelet 17. cikkében említett adóképviselet kinevezése önmagában nincs hatással arra, hogy a képviselt személy által igénybe vett vagy teljesített szolgáltatások adókötelesek-e, mivel a képviselő mechanizmusának kizárólagos célja belföldi kapcsolattartó biztosítása az adóhatóság számára arra az esetre, ha az adóalany külföldön található.

35 Eltérő helyzet áll fenn azonban akkor, ha a adóképviselet gazdasági szerepet vállal a kérdéses szolgáltatásnyújtás során, de ilyen esetben ez utóbbi, általa vállalt szerep, nem pedig adóképviseleti minősége révén válnak az általa végzett ügyletek adókötelessé.

36 Az ügy irataiból, valamint az olasz kormány tárgyaláson tett nyilatkozataiból mindazonáltal az következik, hogy az Athesia Druck a szóban forgó szolgáltatások nyújtása során az alapügyben semmilyen gazdasági szerepet nem játszott, tehát nem tekinthető közvetítőnek a hatodik irányelv 6. cikke (4) bekezdésének értelmében.

A reklámszolgáltatások teljesítési helye meghatározásának a HÉA visszatérítésére való jogosultságra gyakorolt hatásáról

37 Pontosítani kell, hogy a szolgáltatásnak a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerinti adóköteles jellege nem akadályozza az adóalany hozzáadottértékadó-visszatérítésre való jogosultságának, amennyiben megfelel a tizenharmadik tanácsi irányelv 2. cikkében előírt feltételeknek.

38 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre az alábbi választ kell adni:

- reklámszolgáltatások esetében, ha a szolgáltatás címzettje a Közösségen kívül telepedett le, a szolgáltatásnyújtás helye főszerint a hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja értelmében a címzett székhelye. A tagállamok azonban a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontjában biztosított lehetőséghez is folyamodhatnak, és az említett főszerintől eltérve úgy tekinthetik, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat az érintett tagállamon belül teljesítették.
- ha az érintett tagállam élt a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontjában említett lehetőséggel, a Közösségen belül letelepedett szolgáltatásnyújtó által harmadik államban honos – akár végső, akár köztes – címzett részére teljesített reklámszolgáltatást a Közösségen belül teljesítettnek kell tekinteni azzal a feltétellel, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett tényleges használatra és igénybevételre az érintett tagállam területén kerül sor. Ez a helyzet áll elő a reklámszolgáltatások esetében, ha a szolgáltatásnyújtás tárgyát képező reklámüzeneteket az érintett tagállam területéről terjesztik.
- a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja nem eredményezheti a Közösségen kívül letelepedett szolgáltatásnyújtó által saját megbízóinak nyújtott reklámszolgáltatások adóztatását, még ha e szolgáltatásnyújtó korábbi szolgáltatásnyújtások köztes címzettjének is minősült, mivel az ilyen szolgáltatásnyújtás nem tartozik az említett irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatálya alá, sem általánosabban az említett irányelv 9. cikkének hatálya alá, amely rendelkezésekre ugyanazon irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja kifejezetten hivatkozik.
- a szolgáltatásnak a hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerinti adóköteles jellege nem akadályozza az adóalany hozzáadottértékadó-visszatérítésre való jogosultságának, amennyiben megfelel a tizenharmadik tanácsi irányelv 2. cikkében előírt feltételeknek; és
- az adóképviselet kinevezése önmagában nincs befolyással arra, hogy a képviselt személy által igénybe vett vagy teljesített szolgáltatások adókötelesek-e.

A költségekről

39 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **Reklámszolgáltatások esetében, ha a szolgáltatás címzettje az Európai Közösségen kívül telepedett le, a szolgáltatásnyújtás helye f?szabály szerint az 1984. július 31?i 84/386/EGK tizedik 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 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja értelmében a címzett székhelye. A tagállamok azonban a módosított 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontjában biztosított lehetőséghez is folyamodhatnak, és az említett f?szabálytól eltérve úgy tekinthetik, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat az érintett tagállamon belül teljesítették.**
- 2) **Ha az érintett tagállam élt a módosított 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontjában említett lehet?séggel, az Európai Közösségen belül letelepedett szolgáltatásnyújtó által harmadik államban honos – akár végs?, akár köztes ? címzett részére teljesített reklámszolgáltatást az Európai Közösségen belül teljesítettnek kell tekinteni azzal a feltétellel, hogy a módosított 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett tényleges használatra és igénybevételre az érintett tagállam területén kerül sor. Ez a helyzet áll elő a reklámszolgáltatások esetében, ha a szolgáltatásnyújtás tárgyát képez? reklámüzeneteket az érintett tagállam területér?l terjesztik.**
- 3) **A módosított 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja nem eredményezheti az Európai Közösségen kívül letelepedett szolgáltatásnyújtó által saját megbízóinak nyújtott reklámszolgáltatások adóztatását, még ha e szolgáltatásnyújtó korábbi szolgáltatásnyújtások köztes címzettjének is min?sült, mivel az ilyen szolgáltatásnyújtás nem tartozik az említett irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatálya alá, sem általánosabban az említett irányelv 9. cikkének hatálya alá, amely rendelkezésekre ugyanazon irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja kifejezetten hivatkozik.**
- 4) **A szolgáltatásnak a módosított 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerinti adóköteles jellege nem akadályozza az adóalany hozzáadottértékadó-visszatérítésre való jogosultságának, amennyiben megfelel a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték?adónak az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történ? visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17?i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv 2. cikkében előírt feltételeknek.**
- 5) **Az adóképviselet? kinevezése önmagában nincs befolyással arra, hogy a képviselt személy által igénybe vett vagy teljesített szolgáltatások adókötelesek?e.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.