

M. POIARES MADURO

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. január 27.¹

1. A High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (a továbbiakban: a High Court) előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé a többször módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel (a továbbiakban: a hatodik irányelv)², valamint másodlagosan a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelvvel (a továbbiakban: a tizenharmadik irányelv) kapcsolatosan³.

valamely tagállamban pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat nyújt, de székhelyét a Közösségen kívülre helyezte át, kizárólag annak érdekében, hogy a HÉA-kötelezettséget elkerülje.

I — Az alapeljárás tényállása, a vonatkozó jogszabályok és a Bíróság elé terjesztett kérdések

2. Ezek a kérdések alapvetően a szolgáltatás helyének meghatározásával kapcsolatosak olyan esetben, ha — mint a High Court előtt folyamatban lévő ügyben — egy vállalkozás

3. A RAL (Channel Islands) Ltd (a továbbiakban: a CI) Guernsey-ben bejegyzett gazdasági társaság. A RAL Ltd (a továbbiakban: a RAL), a RAL Services Ltd (a továbbiakban: a Services) és a RAL Machines Ltd (a továbbiakban: a Machines) az Egyesült Királyságban bejegyzett gazdasági társaságok. Mind a négy társaság a RAL Holdings Ltd (a továbbiakban: a Holdings) leányvállalata, amely szintén az Egyesült Királyságban bejegyzett gazdasági társaság. A CI, a RAL, a Services, a Machines és a Holdings a továbbiakban együttesen a RAL-csoport. A RAL-csoport a szerencsejáték-ágazatban tevékenykedik. Fő üzleti tevékenysége pénznyerő automaták hasznosítása.

1 — Eredeti nyelv: portugál.

2 — HL L 145., 1. o; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 — HL L 326., 40. o; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.

4. 2000 októberéig a RAL az Egyesült Királyságban lévő, bérelt vagy a tulajdonában lévő üzlethelyiségekből nyújtotta a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat. A RAL volt a tulajdonosa a „játéktermekben” használt automatáknak és az automaták, valamint az üzlethelyek hasznosításához szükséges, megfelelő engedélyekkel rendelkezett. Saját alkalmazottakat foglalkoztatott, habár a szolgáltatások egy részét független harmadik felek nyújtották, és a pénznyerő automaták nettó bevétele után HÉA-t számolt el.

5. Az alapeljárás tárgyát képező vita a RAL-csoport külső tanácsadói által, a RAL Egyesült Királyságban működtetett pénznyerő automatáival kapcsolatosan készített, adóelkerülésre irányuló terv nyomán alakult ki. A terv lényege az volt, hogy a fogyasztóknak nyújtott, pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatások teljesítési helye a HÉA szempontjából a Közösség területén kívül legyen. A RAL-csoport így elkerülné a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatások vonatkozásában a HÉA-kötelezettséget, és visszaigényelhetné a beszerzett termékek és szolgáltatások tekintetében előzetesen felszámított HÉA-t. A fenti célból a szolgáltatásokat nyújtó vállalkozásként létrehozták a CI-t, amely a Holdings offshore leányvállalata. A CI-t Alderney-ben private limited company (zártkörű részvénytársaság) formában jegyezték be. Székhelye Guernseyben található, irodája három részmunkaidőben foglalkoztatott igazgatóval és két főállású alkalmazottal működik. Ugyanezen belső átszervezés részeként a Holdings két másik leányvállalatot alapított az Egyesült Királyságban: a Machinest és a Servicest. Ezzel együtt a CI, a Services, a Machines, a RAL és a Holdings között számos szerződés jött létre.

6. A szerződések alapján a RAL a bérlője azoknak az üzlethelyiségeknek, amelyekben a pénznyerő automaták találhatók, továbbá ő a játéktermek működtetéséhez szükséges engedélyek jogosultja. A RAL engedélyezte a CI-nek, hogy az üzlethelyiségekben felállítsa és működtesse a pénznyerő automatákat. Továbbá mindenki számára bejárást enged nyitvatartási időben az üzlethelyiségbe, és biztosítja a helyiségek tisztántartását, fűtését, szellőztetését és világítását. A RAL-csoport által használt pénznyerő automaták, pénzváltó automaták, kellékek és alkatrészek a Machines tulajdonában állnak, amely a pénznyerő automaták működtetéséhez szükséges engedélyek jogosultja. A CI-vel kötött bérleti szerződés értelmében a Machines köteles a pénznyerő automatákat rendelkezésre bocsátani és karbantartani.

7. A CI üzleti tevékenysége abból áll, hogy a RAL által átengedett üzlethelyiségekben lehetővé teszi a Machines által a használatába adott pénznyerő automaták használatát a nyilvánosság számára. A fenti tevékenység folytatása céljából a CI a napi munkával a Holdings egyik leányvállalatát, a Servicest bízta meg alvállalkozói szerződés keretében, kizárólagos vállalkozóként. A RAL-csoport belső átszervezésének eredményeként ez utóbbi gazdasági társaság a RAL-csoport összesen mintegy hatszáz olyan alkalmazottjának munkáltatója, akik a játéktermekben ellátják a mindennapi munkát. A CI guernsey-i, ötfős személyzettel működő irodájában a CI által közvetlenül ellátott tevékenység a könyvelésre és a pénznyerő automaták készpénzforgalmának felügyeletére korlátozódik.

8. A fentiekben bemutatott átszervezést követően a CI azon az állásponton volt, hogy a hatodik irányelv 2., 4. és 9. cikke alapján a szolgáltatásnyújtás helye Guernsey, és ezért az Egyesült Királyságban nem alanya a HÉA-nak. Továbbá a CI a tizenharmadik irányelv 1. és 2. cikke alapján visszaigényelte a RAL-csoport tagjai által a részére nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban előzetesen felszámított adót.

9. 2001. augusztus 28-i határozatával a Commissioners of Customs and Excise (a továbbiakban: a Commissioners) elutasította a CI kérelmét azzal, hogy nézete szerint a CI az Egyesült Királyságban alanya a HÉA-nak. Másodlagosan arra az álláspontra jutottak, hogy a RAL-csoport által felállított szerződéses struktúrát figyelmen kívül kell hagyni, mivel az „joggal való visszaélést” valósít meg. Következésképpen, úgy kell tekinteni, hogy a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatást továbbra is a Holdings nyújtja az Egyesült Királyságban.

10. A CI, a RAL, a Machines és a Services (a továbbiakban: a fellebbezők) fellebbeztek a londoni VAT and Duties Tribunalhoz a határozat ellen. A Tribunal döntése szerint a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatást a CI az Egyesült Királyság területén lévő, a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti állandó telephelyekről nyújtotta. A Commissioners másodlagos álláspontját illetően a Tribunal helyt adott a fellebbezésnek azon az alapon, hogy a szolgáltatást a CI

nyújtotta, és a joggal való visszaélés elve nem volt alkalmazható. A CI fellebbezést nyújtott be a High Courthoz a VAT Tribunal döntése ellen, amit a Commissioners is megfellebbezett azon része vonatkozásában, amelyben a Tribunal megsemmisítette a másodlagos megállapításokat.

11. A fenti megállapodások és a Bíróság elé terjesztett kérdések teljes megértése érdekében a hatodik és a tizenharmadik irányelv bizonyos rendelkezéseire figyelemmel kell lenni.

12. A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint: „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás” hozzáadottérték-adó alá tartozik.

13. A hatodik irányelv 4. cikke szerint „adóalany” „az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

14. Továbbá, a 4. cikk (2) bekezdése szerint „[a]z (1) bekezdésben említett gazdasági

tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja [...]”

hasonló tevékenységek, beleértve az ilyen tevékenységeket szervezők tevékenységét, valamint adott esetben az ezek teljesítéséhez járulékosan kapcsolódó tevékenységet,

15. Az adóköteles ügyletek teljesítési helyének meghatározása vonatkozásában a hatodik irányelv 9. cikke úgy rendelkezik, hogy:

[...]

„(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.

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

[...]”

(2) Azonban:

16. Továbbá, a tizenharmadik irányelv bizonyos, a jelen ügy elemzése szempontjából releváns rendelkezéseit is figyelembe kell venni, nevezetesen az 1. cikket, amely a következőképpen rendelkezik:

[...]

„Ezen irányelv alkalmazásában:

c) a következők vonatkozásában:

— a kulturális, a művészeti, a sport-, a tudományos, az oktatási, a szórakoztatási tevékenységek vagy

1. a »Közösség területén nem honos adóalany«: a 77/388/EGK irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében említett adóalany, aki az ezen irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében említett időszak alatt az adott területen 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 a 2. cikkben említett tagállamba[n] nem végzett termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást a következők kivételével:

[...]

2. a »Közösség területe«: azon tagállamok területei, amelyekben a 77/388/EGK irányelvet kell alkalmazni.”

17. A tizenharmadik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A 3. és 4. cikk sérelme nélkül valamennyi tagállam a Közösség területén nem honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatérít minden olyan szolgáltatásnyújtás vagy ingó vagyontekintetében 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 vagy az ezen irányelv 1. cikke 1. pontjának b) alpontjában említett szolgáltatásokra használják fel.”

18. A fenti összefüggésben a High Court a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„(1) A jelen ügy körülményei között, és

(2) figyelemmel a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK (hatodik) tanácsi irányelvre, és különösen annak 2., 4. és 9. cikkére, valamint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — a hozzáadottértékadónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK (tizenharmadik) tanácsi irányelvre és különösen annak 1. és 2. cikkére, valamint a közösségi jog általános elveire:

1. Hogyan kell értelmezni a hatodik irányelv 9. cikkében említett »állandó telephely« kifejezést?

2. Mely tényezőket kell figyelembe venni annak eldöntése során, hogy a pénznyerő automatákkal kapcso-

latos szolgáltatásokat valamely, a CI-hez hasonló társaság a székhelyéről, vagy az esetleges állandó telephelyéről nyújtja?

3. Különösen:

a) Ha valamely társaság (A) gazdasági tevékenységét a jelen ügy tényállása szerinti módon úgy szervezik meg, hogy a Közösség területén kívül letelepedett kapcsolatos társaság (B) nyújt pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat, és a fenti struktúra kizárólagos célja az, hogy A elkerülje a gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamban a HÉA-fizetési kötelezettséget:

i. lehet-e a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat az érintett tagállamban lévő állandó telephelyről nyújtott szolgáltatásnak tekinteni, és amennyiben igen,

ii. a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat az állandó telephelyről vagy B gazdasági tevékenységének székhelyéről nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni?

b) Ha valamely társaság (A) üzleti tevékenységét úgy szervezik meg, hogy a teljesítés helyére irányadó szabályok szempontjából egy kapcsolatos társaság (B), mint a jelen ügyben is, gazdasági tevékenységének a Közösség területén kívül lévő székhelyéről nyújt pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat, és nincs az A székhelye szerinti tagállamban állandó telephelye, ahonnan a szolgáltatásokat nyújtana, valamint a megállapodás kizárólagos célja, hogy A elkerülje ebben a tagállamban a HÉA-fizetési kötelezettséget:

i. a B és a tagállamban illetőséggel rendelkező kapcsolatos társaságok (A, C és D) között létrejött ügyletek HÉA-szempontból a fenti társaságok által gazdasági tevékenységük körében végrehajtott termékértékesítésnek és szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e, és amennyiben nem,

ii. milyen tényezőket kell figyelembe venni annak eldöntése során, hogy ki nyújtja a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat?

4. a) Létezik-e a joggal való visszaélésnek olyan elve, amely alapján (függetlenül a HÉA-irányelvek értelmezésétől) meg lehetne tagadni a jelen ügghöz hasonló esetekben elérni kívánt előnyt?

- b) Amennyiben igen, hogyan kell alkalmazni a jelen ügghöz hasonló körülmények esetén?

5. a) Milyen jelentősége van annak a ténynek, hogy A, C és D nem leányvállalatai B-nek, valamint A, C és D nem áll sem jogilag, sem gazdaságilag B irányítása alatt?

- b) Van-e jelentősége a fenti kérdésekre adott válaszok vonatkozásában annak, ha a B által a gazdasági tevékenységének Közösség területén kívül lévő székhelyén folytatott ügyviteli tevékenység szükséges a pénz-nyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásoknak a fogyasztók részére való nyújtásához, és sem A, sem C vagy D nem végez ilyen tevékenységet?"

sére irányul, hogy az olyan társaság, mint a CI, amely esetében a gazdasági tevékenység székhelye a Közösség HÉA-területén⁴ kívül található, de a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat valamely tagállamban nyújtja, lehet-e úgy tekinteni, hogy a fenti szolgáltatásokat az érintett tagállamban található egy vagy több, a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése szerinti „állandó telephelyről” nyújtja. Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, egy második kérdés merül fel, nevezetesen az, hogy a releváns kapcsoló elv a 9. cikk (2) bekezdése szerinti „szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének” meghatározása érdekében az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó „állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja”, vagy az a hely, „ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van”.

20. Az utolsó kérdés csupán alternatívaként merül fel, abban az esetben, ha a jelen ügyben kapcsoló elvként azt a helyet kell figyelembe venni, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Ez a kiegészítő kérdés, amely a jelen indítványban csak akkor kerül megvizsgálásra, ha az előző kérdések elemzése alapján szükségesnek tűnik, két további jogi problémát vet fel. Egyrészről annak eldöntése, hogy lehet-e a

4 — A Csatorna-szigetek nem része az Egyesült Királyságnak, és így az Egyesült Királyságnak az Európai Közösségekhez való csatlakozásáról szóló szerződés 3. sz. mellékletében kifejezetten nem említett szerződési rendelkezések nem alkalmazhatók a Csatorna-szigetekre. Lásd az EK 299. cikk (6) bekezdésének c) pontját és a „Dán Királyság, Írország, a Norvég Királyság és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának az Európai Közösségekhez való csatlakozásáról szóló dokumentumok, 3. sz. Jegyzőkönyv a Csatorna-szigetéről, valamint a Man-szigetről”-t (HL 1972. I. 73. 164. o.). A témát részletesen tárgyalja La Pergola főtanácsnok C-171/96. sz., Rui Alberto Pereira Roque kontra His Excellency the Lieutenant Governor of Jersey ügyre vonatkozó indítványának (1998. július 16-án hozott ítélet, EBTHT 1998., I-4607. o.) 2-9. pontja.

19. Lényegében a High Court három kérdést tesz fel a Bíróságnak. Az első annak eldönté-

hatodik irányelv szerinti „gazdasági tevékenység” keretében végrehajtott „szolgáltatásnyújtásnak” minősíteni az olyan ügyleteket, mint a CI és a RAL, illetve a Services és a Machines között létrejött szerződéseket, lehet-e a hatodik irányelv szerinti „gazdasági tevékenység” keretében végrehajtott „szolgáltatásnyújtásnak” minősíteni azzal a következménnyel, hogy nem a CI lesz a szolgáltatást nyújtó. Másrészt, a joggal való visszaélés elvének a HÉA terén történő alkalmazása, amely alapján állítólag a CI nem hivatkozhatna arra, hogy nem köteles HÉA fizetésére az Egyesült Királyságban ⁵.

II — Értékelés

21. A Bíróság elé terjesztett kérdések megválaszolásához szükséges a hatodik irányelv 9. cikkében foglalt, a teljesítés helyének meghatározását szabályozó rendelkezés előzetes vizsgálata. Ez a rendelkezés számos kollíziós szabályt tartalmaz, amelyeknek az a célja, hogy ésszerűen megossza a tagállamok között a szolgáltatásokra felszámított HÉA kivetésére vonatkozó hatáskört. E szabályok meghatározzák azt a tagállamot, amelynek az

adott szolgáltatás adóztatása a kizárólagos hatáskörébe tartozik, és ezért egységesen kell ezeket értelmezni az egymásnak ellentmondó értelmezések esetében előadódó kettős adóztatás vagy az adóztatás elmaradásának elkerülése érdekében ⁶.

22. Noha a nemzeti bíróság nem vetette fel a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése alkalmazásának lehetőségét, fontos lehet a 9. cikk (1) és (2) bekezdései közötti kapcsolat vizsgálata, tekintettel arra, hogy „a Bíróság kötelessége a közösségi jog minden olyan rendelkezésének értelmezése, amelyre a nemzeti bíróságoknak szükségük van az előttük folyamatban lévő ügyek eldöntéséhez, még abban az esetben is, ha ezeket a rendelkezéseket nem jelölték meg kifejezetten az általuk a Bíróság elé terjesztett kérdésekben” ⁷.

23. Lényegében, a 9. cikk (1) és (2) bekezdése közötti kapcsolat tekintetében a Bíróság kimondta, hogy „A 9. cikk (2) bekezdése számos különleges szabályt tartalmaz arra nézve, hogy mit kell a szolgáltatás teljesítési helyének tekinteni, míg a 9. cikk (1) bekezdése általános szabályt fogalmaz meg erre vonatkozóan. A fenti rendelkezések célja az olyan joghatósági összeütközés elkerülése,

5 — A fenti problémák képezik három, jelenleg a Bíróság előtt folyamatban lévő ügy fő kérdését (a C-255/02. sz., Halifax plc és társai kontra Commissioners of Customs and Excise, a C-419/02. sz., BUPA Hospitals Ltd és Goldsbrough Developments Ltd kontra Commissioners of Customs and Excise és a C-223/03. sz., University of Huddersfield Higher Education Corporation kontra Commissioners of Customs and Excise ügyek).

6 — Lásd a 168/84. sz., Berkholz kontra Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985, 2251. o.) 14. pontját és a C-155/01. sz., Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH il. kontra Finanzlandesdirektion für Tirol ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2003, I-8785. o.) 46. pontját. Lásd továbbá a C-68/92. sz., Bizottság kontra Francia Köztársaság ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993, I-5881. o.) 14. pontját, a C-69/92. sz., Bizottság kontra Luxembourg ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993, I-5907. o.) 15. pontját és a C-73/92. sz., Bizottság kontra Spanyol Királyság ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993, I-5997. o.) 12. pontját.

7 — A C-280/91. sz., Finanzamt Kassel-Goethestrasse kontra Viessmann KG ügyben 1993. március 18-án hozott ítélet (EBHT 1993, I-971. o.) 17. pontja.

amely egyrésztől kettős adóztatáshoz, másrésztől az adóztatás elmaradásához vezetne, amint azt a 9. cikk (3) bekezdése is rögzíti, jóllehet csak különleges helyzetek vonatkozásában”⁸.

24. A 9. cikk (1) bekezdése — ellentétben a 9. cikk (2) bekezdésében meghatározott különleges szabályokkal — tulajdonképpen „kisegítő kategória”⁹, amely végső soron a szolgáltatást nyújtó székhelyére utaló kapcsoló elvet használ az egyszerűsítés gyakorlati okából következően¹⁰, és a szolgáltatásnyújtás vagy a szolgáltatás felhasználási helyének meghatározása során természetszerűleg előforduló nehézségek elkerülése érdekében¹¹. Meg kell ugyanakkor jegyezni, hogy a HÉA általános elve az, hogy azt a fogyasztás helyén kell kivetni. Ennek tükrében érthető, hogy a Bíróság a Dudda-ügyben hozott ítéletében arra a következtetésre jutott, hogy „a 9. cikk értelmezése során a 9. cikk (1) bekezdése semmilyen esetben sem előzi meg a 9. cikk (2) bekezdését. Minden helyzetben az a kérdés merül fel, hogy az adott tényállásra alkalmazható-e a 9. cikk (2) bekezdésében felsorolt esetek valamelyike; nemleges válasz esetén a tényállásra a 9. cikk (1) bekezdése vonatkozik”¹². Továbbá, ahogy Fennelly főtanácsnok meg-

erősítette a Linthorst-ügyben, semmi sem támasztja alá azt a nézetet, hogy a „9. cikk (2) bekezdésének — mint az általános szabály alóli kivétel — hatályát szűken kell értelmezni”¹³.

25. A fentiek szerint a Bíróságnak logikusan először azt kell eldöntenie, hogy a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokra vonatkozik-e a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja. Csak a fenti kérdésre adott nemleges válasz esetén lehet a 9. cikk (1) bekezdésében foglalt kisegítő szabályt alkalmazni.

A — A 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja szerinti „szórakoztatási tevékenységek vagy hasonló tevékenységek” fogalma

26. A 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja szerint a „következők vonatkozásában: [...] szórakoztatási tevékenységek vagy hasonló tevékenységek, beleértve az ilyen tevékenységeket szervezők tevékenységét, [...] a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a tevékenységet fizikailag végzik”. A portugál kormány írásbeli észrevételeiben azt az álláspontot képviseli, hogy a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokra a fenti szabály vonatkozik, ezért azok az Egyesült Királyságban HÉA-kötelesek, tekintet nélkül a 9. cikk (1) bekezdésében foglalt kisegítő szabályra.

8 — A 168/84. sz., Berkholz kontra Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 14. pontja, a C-327/94. sz., Jürgen Dudda kontra Finanzgericht Bergisch Gladbach ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4595. o.) 20. pontja és a C-167/95. sz., Maatschap M.J.M. Linthorst és társai kontra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond ügyben 1997. március 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1195. o.) 10. pontja.

9 — P. Farmer és R. Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, 154. o.

10 — Lásd a 51/88. sz., Knut Hamann kontra Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel ügyben 1989. március 15-én hozott ítélet (EBHT 1989., 767. o.) 17. és 18. pontját és a Cookies World-ügyben hozott ítélet 47. pontját.

11 — Lásd Ben Terra, *The Place of Supply*, cit., 54. oldalát, amely a hatodik irányelv javaslatához fűzött magyarázatot idézi. A 9. cikk (1) bekezdésének véglegesen elfogadott szövegétől való eltérések ellenére a 9. cikk (1) bekezdése alapvetően gyakorlati okokból általános kapcsoló elvként a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelyét fogadta el.

12 — A Dudda-ügyben hozott ítélet 21. pontja.

13 — Fennelly főtanácsnok C-167/95. sz., Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheren c.s. kontra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond ügyre vonatkozó indítványának (EBHT 1997., I-1195. o.) 9. pontja.

27. A tárgyaláson, arra a kérésre, hogy adják elő a portugál kormány által az írásbeli észrevételében megfogalmazott felvetéssel kapcsolatos nézeteiket, a beavatkozók lényegében a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásoknak a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja szerinti szórakoztatási tevékenységként történő minősítésére összpontosítottak. A fellebbezők álláspontja szerint a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat két fő okból ki kell zárni a fenti szórakoztatási tevékenység fogalmának köréből. Egyrészt azért, mivel a pénznyerő automaták rendelkezésre bocsátása nem foglal magában valamely előadóművész által adott szórakoztató műsort. Ebben az értelmében a fellebbezők szerint a fogyasztó saját magát szórakoztatja a pénznyerő automata használata során, nagyjából úgy, ahogy valaki mobiltelefonon használ. Másrészt a játékos részéről a pénznyerés vonatkozásában felmerülő elvárás nem nevezhető a szórakoztatás szokásos jellemzőjének. Álláspontom szerint ezek az okok nem zárják ki a CI által az Egyesült Királyságban, játéktermekben nyújtott, pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatásokat a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja szerinti „szórakoztatási tevékenység” fogalmából.

28. Felidézzük, ahogy a Bizottság is rámutatott mind írásbeli észrevételeiben, mind a tárgyalás során, hogy a komphajók fedélzetén nyújtott pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokkal foglalkozó Berkholz-ügyben a Bíróság kimondta, hogy a „pénznyerő automaták [üzemeltetésének...] célja az utasok szórakoztatása”¹⁴. A jelen ügyben a „amusement arcade”-ekben [szórakoztató

(játék-) termekben] elhelyezett pénznyerő automatáknak, amelyeket „amusement with prizes machines”-nak (szórakoztató díjnyerő automatának) is neveznek, szintén az a céljuk, hogy használóikat szórakoztassák.

29. Álláspontom szerint egy adott tevékenységnek a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja szerinti „szórakoztatási tevékenységként” történő minősítése során a tevékenység alapvető célját kell döntő tényezőként figyelembe venni¹⁵. A pénznyerő automatának mi más célja lehet, mint az, hogy a játékos szórakoztassa azzal, hogy véletlenszerű nyerési esélyt ad neki? A fellebbezők semmilyen erre vonatkozó álláspontot nem adtak elő¹⁶. Nyilvánvaló, hogy a pénznyerő automatának nem az a célja, hogy a játékosokat keresethez jutassák. Továbbá éppen alapvető eleme az ilyen jellegű szórakoztatásnak a játékos elégedetlensége abban az esetben, ha nem nyer, hanem veszít. A pénz nyérése vagy vesztese ebben az esetben a játékanak rejlő szórakoztatás egyik vetülete¹⁷. A fenti megfontolások fényében nem releváns a felleb-

15 — Ebben a tekintetben a szórakoztatás körébe tartozó tevékenységek meghatározása során az alternatív kritérium, mely a tevékenység vándor-előadói természetét veszi figyelembe, sokkal kevésbé meggyőző és gyakorlatias. Nemcsak arról van szó, hogy a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja nem ad semmilyen támpontot arra, hogy csak vándorelőadók tevékenységére vonatkozik, hanem amennyiben a „szórakoztatási tevékenység” annak vándor-előadói jellegétől függne, ez egy további bizonytalan elemhez vezetne, azáltal hogy a „vándor-előadói tevékenység” meghatározása során nehézségek merülnének fel.

16 — Valóban lehetséges, hogy a mobiltelefon egyesek szórakoztató eszköznek tekintik, de mint kommunikációs eszköz nyilvánvalóan más célt is szolgál. Nézetem szerint ez utóbbi kétségtől egyenlőre a mobiltelefon által nyújtott szolgáltatás alapvető célja.

17 — Spanyolországban az 1992. december 28-i 37/1992. sz. törvény 70. cikkének (1) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontja a szerencsejátékokra („juegos de azar”) a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdésének c) pontja alapján a szolgáltatásnyújtás tényleges helyét alkalmazza kapcsolódó elvként. Lásd továbbá Luis Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Barcelona, 1997, 137. o.

14 — A Berkholz-ügyben hozott ítélet 21. pontja.

bezők azon érvelése, hogy szórakoztatási tevékenység esetén szükség van egy előadó-művész valamilyen fizikai formában megnyilvánuló egyéni előadására. Minden pénznyerő automata az azt működtető személy automata eszköze, amelyet úgy programoztak, hogy helyettesítse egy természetes személy munkáját, amikor az a játékos szemtől szemben állva, véletlenszerűen lapokat oszt neki. Habár feltehetően sajnálatos, hogy a technológia ilyen módon hozzájárul a szerencsejáték azon, Joseph De Maistre által leírt hatásának megszűnéséhez, hogy „az arra készíteti az embereket, hogy magukba nézzenek”¹⁸, ez a helyettesítés nem befolyásolja az automata által a fogyasztó részére végrehajtott cselekmény szórakoztató jellegét. Azt sem látom be, hogyan befolyásolná a pénznyerő automata alapvetően szórakoztató jellegét az a tény, hogy a pénznyerő automata által adott díj nem érem, vagy a nyertes nevének az automata által vezetett „hírnév csarnokába” való felírása, hanem pénz.

zása nézetem szerint nyilvánvaló előnyökkel járna. A fenti rendelkezésben foglalt szolgáltatások esetében a kapcsoló elv az a hely, ahol azokat nyújtják, éppen azért, mert ezt a helyet nehézség nélkül lehet azonosítani, és mivel az egybeesik a fogyasztás helyével²⁰. A tevékenység végzésének tényleges helye szerinti kapcsoló elv továbbá sokkal inkább összhangban van azzal az általános elvvel, hogy a HÉA-t a fogyasztás helyén kell kivetni²¹. Amennyiben a tevékenység végzésének (és a szolgáltatás elfogyasztásának) helye minden nehézség nélkül meghatározható, a 9. cikk (1) bekezdésében foglalt kisegítő szabály alkalmazása nem igazolható²².

30. A fellebbezőknek az előbbiekben vizsgált érvei kivételével a tárgyaláson nem ismertettek más okfejtést, amely alátámasztaná a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatások kizárását a 9. cikk (2) bekezdése c) pontjának hatálya alól¹⁹. A Bizottsághoz hasonlóan én sem találok olyan alapvető fontosságú jogpolitikai okot, amelyre alapozva a jelen ügy tárgyát képező tevékenységeket ki lehetne zárni a 9. cikk (2) bekezdése c) pontjának hatálya alól. Ezen túlmenően és mindenekfelett a 9. cikk (2) bekezdése c) pontjának a jelen ügyben történő alkalmazása

31. A 9. cikk (2) bekezdése c) pontjának alkalmazása a jelen ügyben sokkal tisztább és

20 — Lásd Hayat, Mirko: „Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive”, *Gazette du Palais*, 2003., 33–38. o., és különösen a 33. o.

21 — Lásd Mancini főtanácsnok Berkholz-ügyre vonatkozó indítványának 2. pontját, 2254. o., és La Pergola főtanácsnok C-260/95. sz., *Commissioners of Customs and Excise kontra DFDS A/S* ügyre vonatkozó indítványának (1997. február 20-án hozott ítélet, EBHT 1997., I-1005. o.), 32. pontját.

22 — Ennek fényében teljesen érthető, hogy a Bíróság nem vizsgálta a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontját a Berkholz-ügyben. Habár a Bíróság nem foglalkozott a 9. cikk (2) bekezdése c) pontjának esetleges alkalmazhatóságával, amelyet egyébként a nemzeti bíróság sem vetett fel az előterjesztett kérdések között, Mancini főtanácsnok megemlíttette az ügyre vonatkozó indítványának 2. pontjában (2254. o.), hogy a tengerjáró hajók fedélzetén nyújtott, pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokra „nem alkalmazható a 9. cikk (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése, tekintettel azok „vándorló” jellegére”. Elegendő felidézni azt, hogy abban az esetben a kérdéses komphajók Németország és Dánia között, a nyílt tengeren járnak. A Berkholz-üggyel ellentétben, ahol a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja szerinti kapcsoló elv változó, és esetleg véletlenszerűen kiválasztott helyre mutatna, mint a szórakoztatási tevékenység tényleges végzésének helye, a pénznyerő automatákat a jelen esetben az Egyesült Királyságban lévő játéktérben állították fel.

18 — Mancini főtanácsnok a Berkholz-ügyre vonatkozó indítványában idézi, 3. pont, 2255. o.

19 — Az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság nem foglaltak egyértelműen állást sem a fenti lehetőség mellett, sem ellene. Az ír kormány ugyanakkor a portugál kormány álláspontját támogatta.

egyszerűbben alkalmazható kapcsoló elvet jelent a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározásához, mint a 9. cikk (1) bekezdése. Ez utóbbi kiegészítő szabály, mint látni fogjuk, bonyolult (és bizonytalan kimenetelű) elemzést kíván arra vonatkozóan, hogy egy adott gazdasági társaságnak van-e állandó telephelye, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, és amennyiben van ilyen, ez a telephely elsőbbséget élvez-e a székhelyéhez képest. Nyilvánvalóan a jogbiztonság követelménye alapján nem élvez elsőbbséget a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatások esetében a szolgáltatásnyújtás helyének bonyolultabb módon történő meghatározása, amikor létezik sokkal egyértelműbb és logikusabb alternatíva, és az alternatív megoldás sokkal inkább összeegyeztethető azzal az általános elvvel, hogy a HÉA-t a fogyasztás helyén kell kivetni.

32. Továbbá amennyiben a jelen ügyben a szolgáltatást nyújtó székhelye szerinti szabály kerülne alkalmazásra, az nemkívánatos következményekkel járna, a versenytorzító hatás és az érintett szolgáltatók gazdasági székhelyének áthelyezése formájában²³. Valójában annak ellenére, hogy a szolgáltatásokat valamely tagállam fogyasztói részére nyújtják, és azok az adott tagállamban kerülnének elfogyasztásra, ezek a szolgáltatások a szolgáltatást nyújtó székhelye szerinti állam HÉA-rendszere alá esnének. Ez arra ösztönözné a szolgáltatást nyújtókat, hogy gazdasági tevékenységük székhelyét alacsony adószintű adóterületre helyezték át. Valójá-

ban előfordulna mind a Közösség HÉA-területén kívül letelepedett szolgáltatást nyújtók adózásának elmaradása, mind a Közösség területén kívül nyújtott és elfogyasztott szolgáltatás Közösségen belüli adóztatása.

33. Megemlíteném végül, hogy a 9. cikk (2) bekezdése c) pontjának alkalmazása nem ellentétes a Dudda-ügyben hozott ítélettel. A beavatkozók egyike sem utalt ilyen ellentmondásra²⁴, és én sem állítom ezt. A Dudda-ügyben hozott ítélet 23. pontjában a Bíróság kimondta, hogy „ennek megfelelően a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének alapvető célja az, hogy speciális rendszert hozzon létre az *adóalanyok között* teljesített bizonyos olyan szolgáltatásnyújtások esetében, amelyek költsége beépül az értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás árába”²⁵. A Bíróság fenti állítását azonban a Dudda-ügy adott tényállásának fényében kell értelmezni, amely ügyben kizárólag adóalanyok szerepeltek. A vizsgálat tárgyát képező szolgáltatásnyújtásra abban az esetben csak az adóalanyok között került sor, de a hatodik irányelvnek sem a szövegszerű, sem a teleológiai értelmezése nem támasztja alá azt a következtetést, hogy a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja *nem vonatkozik* az adóalany és a végső fogyasztó közötti szolgáltatásnyújtásokra.

24 — A Bizottság az írásbeli észrevételeiben felületesen utalt egy esetleges ellentétre, de ezt az érvet a tárgyaláson nem hozta fel.

25 — Kiemelés tőlem.

23 — Lásd a már idézett Ben Terra, 74. o. és Mirko Hayat, 33. o.

34. Következésképpen, amikor a CI-hez hasonló társaság pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat nyújt a fogyasztók számára valamely tagállamban olyan pénznyerő automaták útján, amelyeket az érintett tagállamban bérel és üzemeltet, úgy kell tekinteni, hogy a társaság a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében a szolgáltatásokat fizikailag a fenti tagállamban nyújtja. Ennek megfelelően a 9. cikk (1) bekezdésében található kiegészítő szabály alkalmazását a jelen esetben el kell vetni.

B — A 9. cikk (1) bekezdésének alkalmazhatósága

35. Amennyiben a Bíróság arra a következtetésre jut, hogy a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja nem alkalmazható az alapeljárás tárgyát képező ügyben, a 9. cikk (1) bekezdésében rögzített szabályt kell alkalmazni, amely szerint a 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.

36. A 9. cikk (1) bekezdésének szövege feltárja a két kapcsoló elv, az „állandó telephely” és a „a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye” egymáshoz

viszonyított autonómiáját²⁶. Mindenesetre, a 9. cikk (1) bekezdése nem nyújt semmiféle támpontot arra, hogy a fenti két kapcsoló elvet hogyan lehet összeegyeztetni olyan esetben, ha azok két különböző helyre mutatnak, vagy nehéz esetekben, amikor a kapcsoló elvek egyike a Közösség HÉA-területén kívül eső helyre mutat, mint a jelen ügyben.

37. A 9. cikk (1) bekezdésének szövege szerint tisztán alternatívaként működő két kapcsoló elv közötti kapcsolatot egyértelműen meghatározta a Bíróság ítélkezési gyakorlata. Annak megállapítását követően, hogy a 9. cikk általános célja „egyrészt a kettős adóztatást eredményező joghatósági összeütközések, és másrészt, az adóztatás elmaradásának elkerülése, amint azt a 9. cikk (3) bekezdése kimondja, habár csak különleges esetekben”²⁷, a Bíróság megerősítette a Berkholz-ügyben hozott ítéletében, hogy „[a] 9. cikk (1) bekezdése szerint az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó a gazdasági tevékenységének székhelyét létrehozta, elsődleges kapcsoló elvnek tűnik annyiban, amennyiben egy másik telephelyet, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtják, csak akkor kell figyelembe venni, ha a székhelyhez való kapcsolás az adózás szempontjából nem vezet ésszerű

26 — Ellentétben a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározására vonatkozó, a bekezdés végén található másodlagos kritériummal (ahol a szolgáltatást nyújtó „lakhelye” vagy „szokásos tartózkodási helye” szerepel), amely csak abban az esetben alkalmazható, ha a másik két fő szabály nem alkalmazható.

27 — A Berkholz-ügyben hozott ítélet 14. pontja, részben a hatodik irányelv hetedik preambulumbekkezdése alapján, amely kimondja: „az adóköteles tevékenység helyének meghatározása — különösen (...) a szolgáltatásnyújtás tekintetében — megítélési különbségekhez vezetett a tagállamok között”. A tárgyi szabályozás nemcsak a tagállamok e területen alkotott jogszabályainak harmonizációját célozza, hanem az érintett joghatóságok között felmerült összeütközések felfoldását szolgáló szabályok meghatározását is.

megoldáshoz, vagy konfliktust okoz egy másik tagállammal”²⁸.

38. A Bíróság több ízben, a Faaborg-Gelting Linien-ügyben²⁹, az ARO Lease-ügyben³⁰, és a DFDS-ügyben³¹ megerősítette azt a megközelítést, amely szerint az „állandó telephely” az említett körülmények között a „gazdasági tevékenység székhelyéhez” képest másodlagos kapcsoló elv.

39. A „szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye” fogalom meghatározása nem okoz különösebb nehézséget³². Ez igaz a fogalom jelen esetben történő alkalmazására is, hiszen nincs kétség afelől, hogy a CI gazdasági tevékenységének székhelye Guernsey-ben, és így a Közösség HÉA-területén kívül található.

C — A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti „a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja” fogalom

40. Az „állandó telephely” fogalmának értelmezése felvet bizonyos problémákat. A

Berkholz-ügyben hozott ítéletben a Bíróság meghatározta a fenti fogalom értelmezésének releváns kritériumait, kimondva, hogy nem lehet úgy tekinteni, hogy az adott szolgáltatást a 9. cikk (1) bekezdése szerinti állandó telephelyről nyújtják, ha az nem ér el „egy minimális méretet, és az érintett szolgáltatások nyújtásához szükséges emberi és technikai tényezők állandó jelleggel rendelkezésre állnak”³³. A Bíróság ezért arra a következtetésre jutott a Berkholz-ügyben, hogy „nem tűnik úgy, hogy a tengeri hajók fedélzetén, időszakos karbantartást igénylő pénznyerő automaták elhelyezése ilyen [állandó] telephelynek lenne tekinthető”³⁴. A hajók fedélzetén a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatások nyújtásához állandó jelleggel hozzárendelt személyzet hiánya volt a döntő tényező abban, hogy a Bíróság elvetette a 9. cikk (1) bekezdése szerinti „állandó telephely” létezését.

41. Mindenesetre a Bíróság azt a követelményt határozta meg, hogy a telephely egy „minimális mérettel” rendelkezzen, valamint *nem többet és nem kevesebbet*, minthogy az állandó jelleggel történő szolgáltatásnyújtáshoz „szükséges” erőforrások rendelkezésre álljanak. A Bíróság nem határozta azt meg az állandó telephely előfeltételeként, hogy *a szolgáltatást nyújtó rendelkezésére álló összes* humán- és technikai erőforrás állandó jelleggel jelen legyen egy adott helyen. Álláspontom szerint a fenti állításból az a következtetés vonható le, hogy a Bíróság minimumkövetelményekre vonatkozó tesztet fogadott el adott tényállásnak a 9. cikk (1) bekezdése szerinti „állandó telephellyé” való minősíté-

28 — A Berkholz-ügyben hozott ítélet 17. pontja.

29 — A C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien A/S kontra Finanzamt Flensburg ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.) 16. pontja.

30 — 15. pont.

31 — 19. pont.

32 — Lásd Mancini főtanácsnok Berkholz-ügyre vonatkozó indítványának 2. pontját.

33 — A Berkholz-ügyben hozott ítélet 18. pontja.

34 — Vaz.

sére, amelyet a Bíróság a későbbiekben követett és továbbfejlesztett, különösen az ARO Lease-ügyben és a DFDS-ügyben hozott ítéletekben.

42. Az ARO Lease-ügy tárgya egy holland társaság által Belgiumban lévő fogyasztók számára nyújtott személygépkocsilízing-szolgáltatás volt. A holland társaság hollandiai jelenléte független közvetítők tevékenységére korlátozódott, akik a vásárlók és az ARO Lease között egyszerűen csak létrehozták a kapcsolatot. Ezek a független közvetítők a továbbiakban nem vettek részt a lízingszerződések megkötésében és teljesítésében, amelyeket Hollandiában készítettek elő és írtak alá, ahol az ARO Lease székhelye volt. Továbbá, amint a Bíróság megjegyezte, a holland lízingtársaságnak nem volt Belgiumban „semmilyen irodája, vagy a személygépkocsik tárolására használt ingatlana”³⁵. Ebben az összefüggésben a Bíróság megerősítette, hogy „amennyiben egy lízingtársaságnak nincs valamely tagállamban saját személyzete vagy olyan szervezete, amely kellően állandó jellegéből kifolyólag alkalmas arra, hogy megadja a szerződések létrehozásának vagy az üzleti döntések meghozatalának keretét [...], nem lehet úgy tekinteni, hogy abban az államban állandó telephellyel rendelkezik”³⁶.

43. A DFDS-ügy szintén a fenti ítélkezési vonalat követi, habár bizonyos kérdéseket, amelyek rövidesen ismertetésre kerülnek, jóval részletesebben tárgyal. Abban az ügyben egy dán társaság brit leányvállalata az Egyesült Királyságban anyavállalatának kereskedelmi ügynökeként működött, és az anyavállalat által szervezett társasutazásokat értékesítette. A Bíróság döntése alapján a brit leányvállalat a dán anyavállalat állandó telephelye volt. A Bíróság az alapján jutott az a fenti következtetésre, hogy álláspontja szerint az a tény, hogy „a saját jogi személyiséggel rendelkező angol leányvállalat ingatlanai hozzá, és nem a DFDS-hez tartoznak, önmagában nem elegendő annak megalapozásához, hogy a leányvállalat ténylegesen független a DFDS-től. Éppen ellenkezőleg, az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben foglalt információ, különösen az a tény, hogy a leányvállalat egyszemélyes tulajdonosa a DFDS, valamint az anyavállalat által a leányvállalatra előírt szerződéses kötelezettségek azt támasztják alá, hogy az Egyesült Királyságban létrehozott leányvállalat csupán anyavállalatának kisegítő szervezete”³⁷. Az angol leányvállalat a Berkholz-teszt alapján az „állandó telephely” jellegzetességeit mutatta, mivel „a szükséges emberi és technikai erőforrások minimumával rendelkezett”³⁸.

44. Amint a Bíróság kimondta a DFDS-ügyben hozott ítéletben, „a tényleges gazdasági helyzet vizsgálata a közös HÉA-rendszer

35 — Lásd a 27. pontot.

36 — Lásd a 19. pontot (kiemelés tőlem). Ezt a megközelítést követte a Bíróság a C-390/96. sz., Lease Plan Luxembourg SA kontra Belgium ügyben 1998. május 7-én hozott ítéletének (EBHT 1998., I-2553. o.) 21–29. pontjában és különösen a 26–27. pontjában.

37 — Lásd a DFDS-ügyben hozott ítélet 26. pontját.

38 — A DFDS-ügyben hozott ítélet 27. pontja.

alkalmazásának alapvető követelménye”³⁹. Álláspontom szerint a jelen esetben szükséges az ügy valós tartalmának vizsgálata gazdasági és kereskedelmi szempontból.

45. A fentiek és az említett ítéletek fényében világosnak tűnik, hogy amint írásbeli észrevételeiben a Bizottság rámutat, a jelen esetben a pénznerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásoknak a fent ismertetett módon, „játéktermekben” felállított pénznerő automaták útján történő nyújtása az Egyesült Királyságban lévő állandó telephelyről történik. Ebből a szempontból egyetértek az ír kormány által írásbeli észrevételeiben ismertetett álláspontjával, amely szerint döntő tényezőként kell azt figyelembe venni, hogy a fogyasztók kívülről hogyan érzékelik a szolgáltatást. Valójában a jelen esetben a pénznerő automaták olyan helyiségben vannak állandó jelleggel felszerelve, amelyek a „játékterem” kereskedelmi koncepciója keretében az a célja, hogy a játékosok számára egyedi, kellemes környezetet teremtsen. E helyiségeknek, mint bármely más üzleti helyiségnek, rendszeres nyitvatartási ideje, és a vásárlókat kiszolgáló, valamint a helyiséget és az automatákat fenntartó személyzete van.

46. Különösen a humán elem jelenléte fontos a jelen esetnek a Berkholz-ügytől való elhatárolásában. A személyzet állandó jelen-

léte az üzlethelyiségekben stabilitást kölcsönöz a CI által a játéktermekben nyújtott pénznerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásnak, azt a következtetést támasztva alá, hogy a szolgáltatásnyújtásra az Egyesült Királyságban lévő „állandó telephelyről” kerül sor. Továbbá különös jelentőséggel bír az a tény, hogy ez az állandó telephely nem országok között ingázó tengerjáró hajók fedélzetén található, amely körülmény igazolhatná a Közösség HÉA-területén található szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye melletti döntést.

47. A jelen ügyben nem az a probléma, hogy a pénznerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatás nyújtására az Egyesült Királyságban lévő állandó telephelyen kerül sor. A kérdés az, hogy ezek a telephelyek tekinthetők-e a CI Egyesült Királyságban lévő *állandó telephelyeinek*.

48. Az Egyesült Királyságok Kormánya és az ír kormány, valamint a Bizottság álláspontja szerint a CI állandó telephellyel rendelkezik az Egyesült Királyságban. A CI azonban úgy érvel, hogy a jelenléte az Egyesült Királyságban a bérbe vett pénznerő automatákra korlátozódik, amelyeket azokban a helyiségekben üzemelteti, ahol engedéllyel rendelkezik az automaták felállítására és pénznerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatások nyújtására. A fenti érvelés alapján a CI-nek csak akkor lenne állandó telephelye az Egyesült Királyságban, ha *saját maga* rendelkezne ott az össze szükséges emberi és technikai erőforrással. Én ezzel nem értek

39 — Lásd a 23. pontot, amely hivatkozik La Pergola főtanácsnok adott ügyre vonatkozó indítványának 32. pontjára.

egyét. A központi kérdés tehát az, hogy a CI-nek milyen erőforrásokkal kell rendelkeznie az Egyesült Királyságban ahhoz, hogy a meglévő állandó telephelyeket a CI telephelyének lehessen minősíteni, amely kérdés vonatkozásában az ARO Lease és DFDS-ügyben hozott ítéletek különösen tanulságosak.

49. Felidézzük, hogy az ARO Lease-ügyben hozott ítéletben a Bíróság úgy döntött, hogy annak megállapításához, hogy valamely szolgáltatást nyújtnak a 9. cikk (1) bekezdése szerinti „állandó telephelye” van, elegendő, ha a szolgáltatást nyújtnak „valamely tagállamban saját személyzete vagy olyan szervezete [van], amely kellően állandó jellegéből kifolyólag alkalmas arra, hogy megadja a szerződések létrehozásának keretét ...”. Nem feltétlenül elengedhetetlen az, hogy a játéktermekben dolgozó személyzet a CI saját személyzete legyen ahhoz, hogy le lehessen vonni azt a következtetést, hogy a meglévő állandó telephelyek a CI-hez tartoznak. Továbbá, amint arra a Bizottság helyesen rámutatott frásbeli észrevételeiben és a tárgyaláson, a szükséges „szervezet” elkérülhetetlenül változó az érintett ágazattól függően.

50. A DFDS-ügyben az Egyesült Királyságban működő társaság a dán anyavállalatától elkülönülő, önálló jogi személyiséggel rendelkező annak ellenére, hogy leányvállalat volt. A CI testvérvállalatai a jelen ügyben szintén a CI-től elkülönülő jogi személyek. A Bíróság a fenti körülményektől függetlenül arra a következtetésre jutott a DFDS-ügyben, hogy az angol leányvállalat a dán anyavállalat állandó telephelyének minősült az Egyesült

Királyságban. A dán anyavállalatnak magának nem volt az Egyesült Királyságban munkavállalója vagy ingatlana⁴⁰. Ugyanakkor a holland társaság az ügynökeként eljáró angol leányvállalatával kötött szerződéseken keresztül biztosította a saját utazási szolgáltatásai nyújtásához szükséges emberi és technikai erőforrásokat az Egyesült Királyságban. A Bíróság következtetése szerint „az Egyesült Királyságban létrehozott társaság csupán anyavállalatának kisegítő szerveként működik”⁴¹.

51. Álláspontom szerint a jelen ügy még inkább egyértelmű, így a CI és testvérvállalatai közötti függőségi viszony vizsgálata nem szükséges. Lényegében, a Services és munkavállalói, éppúgy mint a Machines és a független szolgáltatók — ellentétben a DFDS angol leányvállalata és a dán anyavállalat közti kapcsolattal — a CI részére a pénz-nyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatások kapcsán csupán kisegítő feladatokat végeznek.

52. A jelen ügy megköveteli kétféle erőforrás alapvető megkülönböztetését: egyrésztől azok a szükségszerűen közvetlenül a szolgáltatótól függő erőforrások, amelyek esetén

40 — A jelen ügyben, noha a CI-nek nincs kizárólagos joga a RAL tulajdonában álló ingatlanok bérlésére és használatára, engedélye van arra, hogy a RAL tulajdonában álló vagy általa bérbe vett ingatlanokban az automatákat felállítsa. Még amennyiben az engedély szíveségi jellegű és ingyenes is, mindenképpen arra mutat, hogy a CI az ingatlanokon saját, másnak nem tulajdonítható jelenléttel rendelkezik.

41 — A DFDS-ügyben hozott ítélet 26. pontja.

feltétel, hogy egy adott helyen rendelkezésre álljanak annak érdekében, hogy le lehessen vonni azt a következtetést, hogy az állandó telephely a szolgáltatást nyújtó; másrésről, azok az erőforrások, amelyek esetében, noha a telephelynek állandó jelleget kölcsönöznek, az a tény, hogy nem függenek közvetlenül a szolgáltatást nyújtótól, nem jelenti azt, hogy az állandó telephely ténylegesen nem a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye. Az első csoportba azok az erőforrások tartoznak, amelyeket adott szolgáltatás nyújtásához közvetlenül használnak, nevezetesen, a szolgáltatásnyújtáshoz szükséges, a fogyasztókkal kötött szerződések megkötése és teljesítése során használt erőforrások. Elegendő, ha ezek az erőforrások a szolgáltatást nyújtó közvetlen befolyása alatt állnak annak megállapítása érdekében, hogy a szolgáltatást nyújtónak a 9. cikk (1) bekezdése szerinti állandó telephelyéről van szó.

53. Valójában, azt megkövetelni, ahogy a CI a jelen ügyben állítja, hogy minden olyan személynek, akinek a jelenléte a 9. cikk (1) bekezdése szerinti állandó jelleg megteremtéséhez fontos tényező, a szolgáltatást nyújtó munkavállalójának vagy közvetlen befolyása alatt álló személynek kell lennie, abszurd eredményre vezetne. Elegendő megvizsgálni egy olyan telephely példáját, ahol csak a biztonsági személyzet rendelkezik kulccsal, és az ő feladatuk az ingatlan rendszeres nyitása és zárása. Az ilyen személyek kétségtelenül elengedhetetlenek abból a szempontból, hogy a telephely ne csak időszakosan működjön. Megértemlik, hogy olyan emberi erőforrásnak tekintsék őket, akinek állandó jelenléte szükséges a telep-

helyen történő szolgáltatásnyújtáshoz, és ezért állandó jelleget biztosítanak a telephelynek. Mindenesetre, nyilvánvalóan elfogadhatatlan lenne, ha az ilyen telephelyet nem a *szolgáltatást nyújtó* állandó telephelyként minősítenénk azért, mert úgy döntött, hogy a telephelyen végzett biztonsági tevékenységet egy független biztonsági társasághoz szervezi ki.

54. A nemzeti bíróság által adott tájékoztatás szerint a játéktérmekekben foglalkoztatott személyzet főként gyakorlati feladatokat hajt végre, mint például zene szolgáltatása, frissítők árusítása, pénzváltás a játékosok részére, az automaták pénzgyűjtő dobozának ürítése, a nagy összegű kifizetések tanúsítása, a biztonság biztosítása, a karbantartás elvégzése és így tovább. Ezek a tevékenységek, amelyeket a CI részére a Services, a Machines és más szolgáltatók látnak el, nézetem szerint a jelen vizsgálat tárgyát képező pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatások szempontjából csak kisegítő jelleggel bírnak.

55. Lényegében úgy tűnik, hogy a játéktérmekek személyzetének nincsen semmilyen közvetlen befolyása a CI és a fogyasztók között létrejövő szerencsejáték-szerződések megkötéséhez⁴². Valójában ebben az ágazatban a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat a CI és az egyes játékosok között, a pénznyerő automatákon keresztül közvetlenül létrejövő egyedi szerződések

42 — A DFDS-ügyben a brit társaság aktív részt vállalt az érintett szolgáltatást képező utazási szerződések letárgyalásában, megkötésében és teljesítésében. A Bíróság ennek ellenére, főként a két társaság között fennálló anyavállalat-leányvállalat kapcsolatra való tekintettel arra a következtetésre jutott, hogy a brit leányvállalat nem független, amikor a dán anyavállalat ügynökeként és nevében eljárva köt szerződést harmadik féllel. A jelen esetben még ilyen tevékenységet sem látnak el a CI nevében.

alapján nyújtják. Ezeket a szerződéseket teljes egészében az Egyesült Királyság területén kötik meg és teljesítik, minden olyan esetben, amikor valamely fogyasztó a CI által üzemeltetett pénznyerő automatába pénzt dob be⁴³. Amennyiben ez az elemzés helytálló, a CI által bérelt és üzemeltetett automaták önmagukban mint automata eszközök teszik lehetővé a CI számára, hogy az Egyesült Királyságban az egyes fogyasztóknak pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatást nyújtson⁴⁴. Ebben az adott tevékenységi ágazatban a pénznyerő automaták azok a nélkülözhetetlen és kizárólagos erőforrások a „játéktermekben”, amelyeknek a CI közvetlen befolyása alatt kell állniuk ahhoz, hogy arra a következtetésre juthassunk, hogy a CI állandó telephelyének minősül minden olyan „játékterem”, amelyben a CI pénznyerő automatái fel vannak állítva.

által bérelt és ott üzemeltetett automatákon keresztül. A fellebbezők az írásbeli észrevételeikben kifejtik, hogy a 9. cikk (1) bekezdése azon alapul, hogy a szolgáltatást nyújtó hol található. Figyelman kívül hagyják ugyanakkor azt a tény, hogy ezen tevékenységi szektorban ágazatban a CI mint a pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatás nyújtója ténylegesen jelen van az Egyesült Királyságban, ahol az általa üzemeltetett automatákon keresztül minden egyes fogyasztóval közvetlenül köti meg és teljesíti a szerencsejáték-szerződéseket, és a fenti szolgáltatásnyújtás szempontjából másodlagos jellegű szolgáltatásokat az általa kötött szerződések alapján más társaságok nyújtják. Ilyen értelemben a CI olyan szervezettel rendelkezik az Egyesült Királyságban, amely „lehetővé teszi, hogy a kérdéses szolgáltatásokat független módon nyújtsa”⁴⁵.

56. A fentiek fényében továbbá, és ellenében a CI által előadottakkal, a CI által Guernsey-ben végzett tevékenységek nem tűnnek lényeges elemnek a tárgyalt pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásoknak az egyes fogyasztók részére történő nyújtása tekintetében, amelyre az Egyesült Királyságban automatikusan kerül sor a CI

57. Következésképpen valamely, a CI-hez hasonló társaságot, amely a jelen ügy tényállásához hasonló körülmények között az Egyesült Királyságban bérelt ingatlanokban üzemeltetett pénznyerő automaták útján közvetlenül a fogyasztók részére pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatást nyújt harmadik társaságokhoz kiszervezett kisegítő személyzet segítségével, amelynek feladata a szolgáltatásnyújtás állandó jellegét biztosító kisegítő tevékenységek ellátása, olyan társaságnak kell tekinteni, amely az Egyesült Királyságban olyan kereskedelmi szervezetet tart fenn, amely rendelkezik az ahhoz

43 — Ez így van függetlenül attól, hogy milyen álláspontot fogadunk el azzal kapcsolatban, hogy a fogyasztó viselkedése a pénznyerő automata által a CI nevében automatikusan a felé *ad incertis personis* tett ajánlata ráutaló magatartás útján történő elfogadásnak tekinthető-e, vagy épp ellenkezőleg, az automata ajánlattételre való felhívást képez, és azt követően automatikusan elfogadja a fogyasztó által tett szerződéses ajánlatot minden esetben, amikor pénzürmét dobna be. Mindenesetre az következik, hogy amennyiben meghibásodás esetén valamelyik automata nem hajtja végre azt a feladatot, amelyre beprogramozták, és nem adja vissza a bedobott érmét vagy zsetont, nemteljesítés esete áll fenn, amelyért elvileg a CI felel mint az automata üzemeltetője és mint szerződő fél.

44 — Meg kell jegyezni, hogy a DFDS-ügyben az a tény, hogy a szerződéseket az Egyesült Királyságban kötötték és teljesítették, döntő tényező volt annak megállapításában, hogy a dán társaság állandó telephellyel rendelkezett az Egyesült Királyságban.

45 — Lásd az ARO Lease-ügyben hozott ítélet 19. pontját.

szükséges minimális erőforrásokkal, hogy azt a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti „állandó telephelynek” lehessen tekinteni.

D — A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti, a „szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye” és a „szolgáltatást nyújtó állandó telephelye, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja” közötti választás

58. Miután arra a következtetésre jutottunk, hogy a CI-nek állandó telephelyei vannak az Egyesült Királyságban, el kell dönten, hogy ez a kapcsoló elv megelőzi-e gazdasági tevékenységének székhelyét. Ebben a tekintetben a Bíróság kimondta, hogy „[a] 9. cikk (1) bekezdése szerint az a hely, ahol a szolgáltató a gazdasági tevékenységének székhelyét létrehozta, elsődleges kapcsoló elvnek tűnik annyiban, amennyiben egy másik telephelyet, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtják, csak akkor kell figyelembe venni, ha a székhelyhez való kapcsolás az adózás szempontjából nem vezet ésszerű megoldáshoz, vagy konfliktust okoz egy másik tagállammal”⁴⁶. A jelen esetben nincs ilyen konfliktus más tagállammal. A fennmaradó kérdés tehát az, hogy a székhely kapcsolási elvének alkalmazása az „adózás szempontjából ésszerű-e”.

59. Tekintettel kell lenni arra, hogy „[az] egyes tagállamok adóhatóságainak feladata meghatározni, hogy egy bizonyos szolgáltatás vonatkozásában az irányelv által felajánlott lehetőségek közül melyik kapcsoló elv a legalkalmasabb az adóztatás helyének meghatározására”⁴⁷. Továbbá a fentiekkel összhangban La Pergola főtanácsnok kijelentette, hogy „[a] Bíróságnak a maga részéről az a feladata, hogy értelmezze a követelményeket, amelyekre az egyik vagy a másik szabály kiválasztását alapozzák, és felügyelje azok alkalmazását”. Tehát semmi sem gátolja a nemzeti hatóságokat abban, hogy az állandó telephely szerinti kapcsoló elvet alkalmazzák, amennyiben a székhely szerinti elv alkalmazása ésszerűtlen eredményhez vezetne. Amennyiben az a jelen ügyben ilyen, ésszerűtlen eredménnyel járna, a hatóságoknak rendelkezniük kell azzal a jogkörrel, hogy a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye szerinti kapcsoló elv helyett az állandó telephely szerinti elvet alkalmazzák.

60. Amikor a Bíróság kialakította a kritériumokat annak meghatározáshoz, hogy a gazdasági tevékenység székhelye szerinti elv alkalmazása ésszerűtlen eredményre vezet-e, előírta, hogy a következményeket előzetesen meghatározott módon, a HÉA céljaival összefüggésben kell vizsgálni. A Berkholz-ügyben nem kellett ezeket alkalmazni, mivel a komphajók fedélzetén felállított pénznyerő automaták eleve nem minősültek a 9. cikk (1) bekezdése szerinti állandó telephelynek.

⁴⁶ — A Berkholz-ügyben hozott ítélet 17. pontja és a DFDS-ügyben hozott ítélet 19. pontja.

⁴⁷ — Vaz.

61. Ezzel ellentétben a DFDS-ügyben szükséges volt a következmények ésszerűségének vizsgálata az adózás szempontjából. A Bíróság akkor arra a következtetésre jutott, hogy adózás szempontjából nem lenne ésszerű, ha a valamely társaság által a javára eljáró vállalkozásokon keresztül, adott országban nyújtott szolgáltatást úgy tekintenék, mintha azt egy másik országból nyújtották volna, ahol az utazási iroda gazdasági tevékenységének székhelye található. Lényegében „ha rendszeresen arra a helyre támaszkodnak, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye található, ez ténylegesen a verseny torzításához vezetne azáltal, hogy arra készíthetné a valamely tagállamban üzleti tevékenységet végző vállalkozásokat, hogy az adózás elkerülése céljából olyan másik tagállamban hozzák létre a gazdasági tevékenységük székhelyét, amely élt azzal a lehetőséggel, hogy fenntartsa a HÉA-mentességet a szolgáltatások vonatkozásában”⁴⁸.

62. Rámutatnék arra, hogy mindenesetre a Bíróság már a Berkholz-ügyben hozott ítéletében kimondta, hogy a fedélzetén elhelyezett automaták nem képezhetnek állandó telephelyet, „különösen akkor, ha [...] az] automaták üzemeltetőjének székhelye sze-

rinti helyen megfelelően kivethető az adó”⁴⁹. Ezt a megközelítést követték a Faaborg-Gelting Linien ügyben is, melynek tárgya egy Németország és Dánia között ingázó komphajó fedélzetén nyújtott vendéglátó-ipari szolgáltatás teljesítési helyének meghatározása volt. Annak ellenére, hogy a Berkholz-ügyben meghatározott emberi és technikai erőforrások állandó jelleggel rendelkezésre álltak, a Bíróság úgy döntött, hogy a szolgáltatást nyújtó dániai székhelye a releváns kapcsoló elv, „különösen abban az esetben ha, mint a jelen ügyben, a hajó üzemeltetőjének állandó telephelye az adózás szempontjából megfelelő kapcsolási elvet jelent”⁵⁰. A Bíróság egyértelműen döntő tényezőként vette azt figyelembe, hogy a pénz-nyerő automatákkal kapcsolatos, valamint a vendéglátó-ipari szolgáltatásoknak a HÉA-rendszer alá esése nem volt veszélyben a fenti két ügy tényállása alapján. Amennyiben a szolgáltatást nyújtó a Közösség területén kívül hozta volna létre gazdasági tevékenységének székhelyét, a vonatkozó kapcsoló elv alkalmazása minden bizonnyal kétségeket ébresztett volna.

63. A jelen ügy tekintetében mind az Egyesült Királyságok Kormánya, mind a Bizottság kifejtette írásbeli észrevételeiben, hogy a gazdasági tevékenység székhelye szerinti kapcsoló elv alkalmazása azzal a következménnyel járna, hogy az Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkező fogyasztók részére e helyen nyújtott pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatások sem az Egyesült Királyságban, sem más tagállamban nem

48 — Mint ahogy két kommentátor a közelmúltban megállapította: „ami eleinte az Európai Bíróság [a Berkholz-ügyben] a másodlagos telephelyek elismerése vonatkozásában fennálló vonakodásnak tűnt, csak eszköz volt arra, hogy megakadályozza azt, hogy a vállalkozások kibújjanak a Közösség adó joghatósága alól az által, hogy a Közösség területén kívül nemzeti hatáskör alá tartozó telephelyeket hoznak létre; a végső elemzés során (...) az adózás szempontjából elért ésszerű megoldások számitanak, amelyek pozitív adózást és nem az adózás alóli mentességet eredményeznek” (Ben Terra és Julie Kajus, *A guide to the European VAT Directives*, 1. kötet, 2004, 555. o.).

49 — A Berkholz-ügyben hozott ítélet 18. pontja.

50 — Faaborg-Gelting Linien, 18. pont.

kerülnének megadóztatásra. A DFDS-ügyben kifejtett okfejtést ezért a jelen ügyben *a fortiori* alkalmazni kell, mivel a jelen esetben egész egyszerűen nem lehet a HÉA-t kivetni ott, ahol az automaták üzemeltetője (a CI) gazdasági tevékenységének székhelye található (Guernsey).

hasonlóan egyenértékű szolgáltatásokat nyújt a fogyasztóknak adott tagállamban az ott található állandó telephelyein keresztül, nem lenne köteles HÉA fizetésére, amennyiben olyan területre helyezi át gazdasági tevékenységének a székhelyét, amely HÉA-szemponthból a Közösség területén kívül található. A fellebbezők okfejtésében rejlő probléma az, hogy helytelenül figyelmen kívül hagyják azt a körülményt, hogy a CI rendelkezik az Egyesült Királyságban olyan állandó telephelyekkel, ahonnan kiindulva az ott lakók részére pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatást nyújt.

64. Egyetértek. A jelen ügyben, ellentétben a DFDS-ügy tényállásával, nemcsak annak a veszélye áll fenn, hogy a vállalkozások késztetést éreznek arra, hogy olyan tagállamban hozzák létre gazdasági tevékenységük székhelyét, amely képes a HÉA mértékét kedvezőbb szinten tartani. A jelen ügyben fennáll annak a veszélye, hogy vállalkozások bátorítást nyernek arra, hogy gazdasági tevékenységük székhelyét a Közösség HÉA-területén kívülre helyezték át, miközben továbbra is az e területen lévő, a 9. cikk (1) bekezdése szerinti állandó telephelyeken keresztül nyújtják szolgáltatásaikat az itt élő fogyasztók részére.

65. A fellebbezők által képviselt állásponttal ellentétben, nem látom be, hogy a jelen ügyben javasolt megközelítés — a gazdasági tevékenység székhelyének figyelmen kívül hagyása — hogyan sérthetné az adósemlegesség elvét, és okozná a verseny torzulását. Ennek éppen ellenkezőjét eredményezné. Valamely, a CI-hez hasonló vállalkozás, annak ellenére, hogy a többi szolgáltatóhoz

66. Javasolom tehát másodlagosan, hogy a Bíróság, amennyiben a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontját nem tartja alkalmazhatónak, az előterjesztett kérdésekre azt a választ adja, hogy amennyiben a valamely tagállam területén kívül letelepedett társaság e tagállamban lévő fogyasztók számára közvetlenül pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatást nyújt az általa bérelt, és a tagállamban lévő üzlethelyiségekben elhelyezett pénznyerő automaták üzemeltetése útján, harmadik társaságokhoz kiszervezett, szolgáltatásnak állandó jelleget kölcsönző másodlagos tevékenységeket végző kisegítő személyzet segítségével, úgy kell tekinteni, hogy az érintett társaság a kérdéses tagállamban olyan kereskedelmi szervezetet tart fenn, amely rendelkezik a minimális erőforrásokkal ahhoz, hogy

azt a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti „állandó telephelynek” lehet tekinteni. Továbbá ilyen esetben a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ilyen társaság abban a tagállamban köteles a HÉA-t elszámolni, ahol az állandó telephely található.

67. A fenti megfontolások fényében nem szükséges, hogy a Bíróság a további, a szolgáltatásnyújtás és a gazdasági tevékenység fogalmára, a szolgáltatást nyújtók személyére és a joggal való visszaélés elvének esetleges alkalmazhatóságára vonatkozó kérdéseket megválaszolja.

III — Véggövetkeztetések

68. A fentiek alapján javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

„Amennyiben a valamely tagállam területén kívül letelepedett társaság pénznyerő automatákkal kapcsolatos szolgáltatásokat nyújt a fogyasztók számára ebben a tagállamban olyan pénznyerő automatákon keresztül, amelyeket az érintett tagállamban bérel és üzemeltet, úgy kell tekinteni, hogy e társaság a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadott-értékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében a szolgáltatásokat fizikailag a fenti tagállamban végzi, és így a szolgáltatások nyújtása vonatkozásában ebben a tagállamban köteles a HÉA-t elszámolni.”