PAOLO MENGOZZI

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2012. szeptember 12.(1)

C-395/11. sz. ügy

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

kontra

Finanzamt Lüdenscheid

(A Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – Hozzáadottérték-adó – Az eltérő intézkedés alkalmazására engedéllyel rendelkező tagállam joga az intézkedés részleges alkalmazására – Az »építési tevékenység« fogalma”

I – Bevezetés

1. A jelen eljárásban a Bundesfinanzhof (Németországi Szövetségi Köztársaság) terjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé, amely kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 21. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazásának Németország részére történő engedélyezéséről szóló, 2004. március 30-i 2004/290/EK tanácsi határozat(2) értelmezésére vonatkozik.

II – Jogi háttér

A – *Az uniós szabályozás*

2. A 2004/290 határozat 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A Németországi Szövetségi Köztársaság 2004. április 1-jével kezdődő hatállyal engedélyt kap arra, hogy a 77/388/EGK tanácsi irányelv 21. cikke (1) bekezdése a) pontjának a 28g. cikkében foglalt változatától eltérve azt az adóalanyt jelölje meg a HÉA megfizetésére kötelezett személynek, aki az e határozat 2. cikkében említett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások címzettje.”

3. A 2004/290 határozat 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjeit a következő esetekben lehet megjelölni HÉA megfizetésére kötelezett személyeknek:

1. valamely adóalany részére végzett épülettakarítás, amennyiben a megrendelő legfeljebb két lakást ad bérbe, vagy építési tevékenység végzése adóalany részére;

2. valamely adóalany részére teljesített, a 13. cikk B. részének g) és h) pontja szerinti ingatlanértékesítés abban az esetben, ha az értékesítő a forgalom utáni adózást választja.”

4. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás – szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv(3) 2. cikkének a jelen ügy szempontjából releváns szövege a következőképpen rendelkezett:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a termékimport.”

5. A 77/388 irányelv 5. cikke (1) és (5) bekezdésének a jelen döntés szempontjából releváns szövege rögzítette:

„(1) »Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

[…]

(5) A tagállamok az (1) bekezdés értelmében vett értékesítésnek tekinthetik a következőket: […] meghatározott építési tevékenységek teljesítése.”

6. A 77/388 irányelv 6. cikkének a jelen ügy szempontjából releváns szövege előírta:

„Szolgáltatásnyújtás

»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

[…]”

7. A 77/388/EGK irányelvnek a hozzáadottérték-adó kivetésére vonatkozó eljárás egyszerűsítése, illetve az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozására szolgáló egyes intézkedések tekintetében történő módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelv(4) 1. cikkének (7) bekezdése a következőképpen szól:

„(7) A 28g. cikk szerinti változatában a 21. cikk (1) bekezdése a következő ponttal egészül ki:

»c) Az alábbi termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások esetén a tagállamok előírhatják, hogy az adó fizetésére azon adóalany kötelezett, akinek vagy amelynek a részére a terméket értékesítették vagy szolgáltatást nyújtották:

i. építési szolgáltatások, ideértve az ingatlanhoz kapcsolódó javítási, tisztítási, karbantartási, átalakítási és bontási szolgáltatásokat, valamint az 5. cikk (5) bekezdése értelmében termékértékesítésnek minősülő építési munkák átadása;«

[…].”

8. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi héairányelv(5) 199. cikke rögzíti:

„A tagállamok előírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

építési szolgáltatások, ideértve az ingatlanhoz kapcsolódó javítási, tisztítási, karbantartási, átalakítási és bontási szolgáltatásokat, valamint a 14. cikk (3) bekezdése értelmében termékértékesítésnek minősülő építési munkák átadása;

[…].”

B – *A nemzeti szabályozás*

9. A forgalmi adóról szóló 2005. évi német törvény (Umsatzsteuergesetz 2005., a továbbiakban: UStG) 3. §-ának (1), (4) és (9) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A vállalkozó termékértékesítésének minősül az az ügylet, amelynek során e vállalkozó vagy megbízásából harmadik személy az átvevőt vagy annak megbízásából harmadik személyt arra jogosít, hogy sajátjaként rendelkezzen a dolog felett (a rendelkezési jog megszerzése) […]

(4) Amennyiben a vállalkozás egy dolog megmunkálását vagy feldolgozását vállalja és ehhez saját maga által beszerzett anyagot használ fel, akkor az ügylet termékértékesítésnek minősül (vállalkozói mű létrehozására irányuló szolgáltatás) abban az esetben, ha az anyag nemcsak alkatrész vagy járulékos összetevő. Ez érvényes abban az esetben is, amikor a dolgot a földhöz rögzítették vagy a földben létesítették. […]

(9) Az egyéb szolgáltatások olyan tevékenységek, amelyek nem minősülnek termékértékesítésnek."

10. Az UStG 13a. §-a (1) bekezdése 1. pontjának 2004. április 1-je óta hatályos változata a 2004/290/EK határozat alapján előírja, hogy az 1. cikk (1) bekezdésének 1. pontjában megjelölt esetben a vállalkozó köteles az adó megfizetésére.

11. Az UStG 13b. §-a (1) bekezdése 4. pontjának és (2) bekezdése második mondatának 2004. április 1-je óta hatályos változata a 2004/290/EK határozat alapján a következőképpen rendelkezik:

„(1) A következő adóköteles tevékenységek tekintetében az adókötelezettség a számla kiállításával, legkésőbb azonban a szolgáltatás teljesítését követő hónap lejártával keletkezik: […]

4. valamely dolog létrehozására irányuló és egyéb olyan ügylet, amely az építmény létrehozására, javítására, karbantartására, átalakítására és lebontására szolgál, a tervezési és felügyeleti ügyletek kivételével. […]

(2) […] Az (1) bekezdés első mondata 4. pontjának első mondatában megjelölt esetekben a szolgáltatás címzettje köteles az adót megfizetni, amennyiben az UStG (1) bekezdése első mondata 4. pontjának első mondatában megjelölt ügyleteket végző vállalkozás. […]"

12. Az Einkommensteuergesetz (jövedelemadóról szóló német törvény) 48. §-a (1) bekezdésének harmadik mondata meghatározza, hogy építési tevékenységnek minősül:

„[…] minden olyan ügylet, amely az építmény létrehozására, javítására, karbantartására, átalakítására és lebontására szolgál."

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13. A nemzeti bíróság előtt eljárást indító Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh (a továbbiakban: Blv) földterületek vételével, közművesítésével és beépítésével foglalkozó vállalkozás, és a forgalmi adóról szóló 2005. évi német törvény értelmében vállalkozónak, valamint a 77/388 irányelv adott évben hatályos változata alapján adóalanynak minősül.

14. 2004 szeptemberében a Blv azzal bízta meg a Rolf & Co. oHG társaságot (a továbbiakban: Rolf & Co.) mint fővállalkozót, hogy a Blv tulajdonában lévő földterületen átalányáron hatlakásos lakóházat építsen.

15. A Rolf & Co. 2005. november 17-én olyan végszámlát állított ki, amelyen nem tüntette fel a forgalmi adót, és a szolgáltatás címzettjeként a Blv-t nevezte meg az adó fizetésére kötelezett személynek.

16. A Blv először megfizette az adót a 2005-ben igénybe vett szolgáltatás után, mivel az UStG 13b. §-a (2) bekezdésének második mondata alapján a jelen ügyben a szóban forgó adó a szolgáltatás címzettjét terheli.(6)

17. Ezt követően a Blv a megfizetett összeg visszatérítésér kérte az illetékes hatóságtól (Finanzamt Lüdenscheid), mivel úgy vélte, hogy a szóban forgó ügyben nem kellett volna alkalmazni ez utóbbi rendelkezést, és így az adó megfizetésére kizárólag a Rolf & Co. köteles.

18. A jelen eljárás kiváltó oka az, hogy a szóban forgó hatóság elutasította a Blv kérelmét; a Bundesfinanzhof – mivel úgy ítélte meg, hogy a 2004/209/EK határozat értelmezésével kapcsolatos kérdés merült fel – előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A 2004/290/EK határozat 2. cikkének 1. pontja szerinti építési tevékenység fogalma a szolgáltatásnyújtás mellett magában foglalja-e az értékesítést is?

2) Amennyiben a fordított adókivetést elrendelő határozat az értékesítésre is kiterjed:

A határozattal érintett tagállamnak jogában áll-e a határozatot csak részben alkalmazni az építési tevékenységek egyes fajtáinak meghatározott alcsoportjaira, valamint meghatározott megrendelőkkel kapcsolatos ügyletekre?

3) Amennyiben a tagállam létrehozhat alcsoportokat: az alcsoportok létrehozása során fennáll a tagállam tekintetében korlátozás?

4) Amennyiben a tagállam általában véve (lásd a fenti 2. kérdést) vagy a korlátozások figyelmen kívül hagyása miatt (lásd a fenti 3. kérdést) nem hozhat létre alcsoportokat:

a) Milyen jogkövetkezménnyel jár az alcsoportok tiltott létrehozása?

b) Az alcsoportok tiltott létrehozása eredményezheti-e azt, hogy a nemzeti jog előírása egyáltalán nem vagy csak egyes adóalanyok vonatkozásában alkalmazható?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

19. Írásbeli észrevételeket nyújtott be a Bizottság, valamint a német és a finn kormány.

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

20. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a Bundesfinanzhof azt kívánja megtudni, hogy a 2004/290 határozat 2. cikkének 1. pontja szerinti építési tevékenység fogalma a szolgáltatásnyújtás mellett magában foglalja-e az értékesítést is.

21. A kérdést előterjesztő bíróság szerint e kérdés relevanciája azon körülményből ered, hogy a német szabályozás és ítélkezési gyakorlat szerint a szóban forgó tevékenység (épületnek más földterületén a vállalkozó által saját anyagok felhasználásával történő létrehozása) termékértékesítésnek minősül. A német szabályozás értelmében a jelen ügyben a *reverse charge* alkalmazásának van helye, amelynek alapján az adó megfizetésére a szolgáltatás címzettje (a jelen ügyben a Blv) köteles, és nem az, aki a szolgáltatást nyújtja (Rolf & Co.).

22. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli továbbá, hogy mivel e szabályozás eltér a hatodik irányelvtől (amely az adó megfizetésére kötelezett személyként a szolgáltatás nyújtóját nevezi meg), így az csak a 2004/290 határozat alkalmazása esetén elfogadható, amely határozat az irányelv 27. cikke értelmében kifejezetten engedélyezi a *reverse charge* alkalmazását Németország részére abban az esetben, ha az építési tevékenységet valamely adóalany részére végzik (mint a német jog alapján a jelen esetben is). Amennyiben tehát a 2004/290 határozatban foglalt engedély kizárólag a szolgáltatásnyújtásra, a termékértékesítésre viszont nem terjed ki, a jelen ügyben nem alkalmazható a *reverse charge* eljárás, mivel Németországban az épületnek más földterületén a vállalkozó által saját anyagok felhasználásával történő létrehozása termékértékesítésnek minősül. Ebből következőleg nem a Blv köteles az adó megfizetésére, mivel a német szabályozás helyett az uniós jogot kell alkalmazni, amely főszabályként a szolgáltatás nyújtóját és nem annak igénybevevőjét nevezi meg a héa megfizetésére kötelezett személyként.

23. A kérdésre adandó válasz érdekében mindenekelőtt úgy kell meghatározni a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás uniós jogi fogalmát, hogy azok egymástól pontosan

elkülönüljenek, majd az építési tevékenység fogalmát kell megvizsgálni, és végezetül e fogalmat az előbbi két fogalommal kell összevetni.

24. Elsőként megjegyzem, hogy a 77/388 irányelv 2. cikke értelmében a hozzáadottérték-adó alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.(7)

25. A 77/388 irányelv 5. cikke a termékértékesítést a materiális javak feletti tulajdonjog átengedéseként határozza meg.

26. Az ezt követő 6. cikk szerint szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

27. Ahogy azt a Bíróság a Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) ügyben hozott ítéletében megállapította, „a termékértékesítés fogalma nem a tulajdonátruházásra az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formákra utal, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának az egyik fél általi lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzék, mintha annak tulajdonosa lenne”,(8) még ha a tulajdon jogi értelemben nem is kerül átruházásra.

28. A termékértékesítés fogalmának ilyen meghatározása az irányelv célkitűzésével magyarázható, „amely többek között arra irányul, hogy a közös HÉA-rendszert az adóztatott ügyletek egységes definíciójára alapítsa. Az irányelv célja kerülne tehát veszélybe, ha a termékértékesítés megállapítása, amely a három adóköteles ügylet egyike, olyan feltételek teljesülésétől függne, amelyek tagállamonként eltérnek, ahogy az a tulajdon polgári jog szerinti átruházására vonatkozó feltételek tekintetében fennáll”.(9)

29. A szolgáltatásnyújtás ezzel szemben a maradékelv alapján kerül meghatározásra olyan tevékenységként, amely nem minősül termékértékesítésnek.

30. Számos tevékenység termékértékesítésként vagy szolgáltatásnyújtásként történő meghatározásának nehézségére tekintettel a Bíróság gyakran törekedett arra, hogy e minősítéshez követendő kritériumot határozzon meg.

31. A Bíróság ugyanakkor nem tudott egyértelmű megkülönböztető kritériumot megjelölni, mivel a héaköteles tevékenységek száma rendkívül magas, és azok típusai jelentős mértékben eltérőek,(10) a Bíróság továbbá megerősítette, hogy „annak eldöntéséhez, hogy a tevékenység termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, az ügylet jellegzetes elemeinek meghatározása érdekében az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni”(11) és elemezni kell a szóban forgó konkrét tevékenységet a célból, hogy az ügylet döntő jelentőséggel bíró elemei a csekély vagy járulékos jellegű elemektől megkülönböztetve meghatározásra kerüljenek(12).

32. Figyelembe kell venni továbbá, hogy a felek gyakran rendkívül összetett ügyleteket bonyolítanak, amelyek olyan jellemzőkkel bírnak, amelyek mind a termékértékesítéshez, mind a szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódhatnak.

33. Ezen eltérő természetű elemeknek egyetlen, adójogi szempontból releváns tényállás keretében történő együttes fennállása jelentheti egyrészt azt, hogy egymástól elkülönült (ugyanakkor egymással összefüggő) több tevékenység megvalósulásáról van szó, másrészt pedig azt, hogy valójában egyetlen ügyletről van szó, amely – mivel egyszerre egymástól eltérő természetű elemekből áll össze – vegyes jellegű, és a héa alkalmazása érdekében szükségessé teszi az ügylet termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak való minősítését.

34. A Bíróság már foglalkozott a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás jellegzetes elemeit felmutató egységes ügylet és az elkülönült ügylet elhatárolásával, és megállapította, hogy „ha valamely tevékenység több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy két, illetve több ügyletről, vagy pedig egységet képező ügyletről van-e szó”.(13)

35. Ennek során figyelemmel kell lenni arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében „általában valamennyi ügyletet önállónak és elkülönültnek kell tekinteni, és másfelől a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból, illetve értékesítésből álló ügyleteket a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani”(14), és a szóban forgó ügylet egyedi jellemzőinek megállapítása után fel kell tenni a kérdést, hogy „az adóalany az átlagos fogyasztó részére több különálló főszolgáltatást, illetve értékesítést, vagy egyetlen önálló szolgáltatást, illetve értékesítést teljesít-e”(15).

36. Következésképpen, noha főszabály szerint valamennyi olyan alakilag különálló szolgáltatás, amely külön-külön nyújtható, egymástól függetlenül lehet adóköteles, egyes esetekben egységet képező ügyletnek kell tekinteni több önálló szolgáltatást, ha azok egymástól nem függetlenek.(16)

37. A Bíróság pontosította, hogy mindenekelőtt akkor beszélhetünk önálló szolgáltatásról, ha annak egy vagy több eleme egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elem a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képezi; járulékos szolgáltatás alatt olyan szolgáltatást kell érteni, amely nem önálló célként jelenik meg a címzettek számára, hanem egyszerűen arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.(17)

38. Önálló szolgáltatásról van szó továbbá abban az esetben, amikor „az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére végzett művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen feloszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges eljárás lenne”.(18)

39. Miután tisztázásra került a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás (valamint az egységet képező és elkülönült ügyletek) közötti különbség, meg kell határozni az építési tevékenység fogalmát, majd meg kell állapítani, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata által kidolgozott, fentiekben hivatkozott elvek és a tárgyat szabályozó uniós jog rendelkezései fényében az építési tevékenységet termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni.

40. E tekintetben mindenekelőtt azt kell figyelembe venni, hogy már a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv(19) A. mellékletének 5. pontja tartalmazta az „építési munkának” tekintett tevékenységek listáját (anélkül, hogy a fogalom általános meghatározását rögzítette volna), amely tevékenységek körébe tartoznak az épületek, hidak, utak, kikötők stb. haszonbérleti szerződés alapján történő létrehozása, a földmunka és a kertépítés, a beépítéssel (például központi fűtés) összefüggő munka, az ingatlanokra vonatkozó olyan javítási munka, amely nem tartozik a rendes karbantartás körébe.

41. Az ezt követő, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat 6. cikke (amely azután nem került beépítésre az irányelv végleges szövegébe) „építési munkának” tekintette továbbá az összes, építményekre, hidakra, utakra, kikötőkre és egyéb földbe épített műtárgyakra vonatkozó tevékenységet, így a bontást, a létrehozást, beleértve az alapozást és a műszakilag kész

ingatlan átadását, a befejező munkát, az ingó dolgok ingatlanba történő beépítését, valamint különösen a beépítéssel összefüggő munkát, a bővítést, az átalakítást, a felújítást, a javítást a rendes karbantartási munkák kivételével, továbbá a tereprendezési munkákat, így az ipari és lakóövezetek közművesítését, a parcellázást, a földkiegyenlítési munkákat, a vízvezeték- és lefolyócsatorna-elhelyezést, az elektromos berendezés elhelyezését, a támfalak építését, a kertépítést.(20)

42. Végezetül a Németországi Szövetségi Köztársaság a 2003 augusztusában benyújtott kérelmében(21) a szóban forgó eltérésnek az „építési munkák” esetére történő engedélyezését kérve kifejezetten az Einkommensteuergesetz fent hivatkozott 48. cikkére utalt, amely az „építési tevékenység” fogalmának meghatározása során rögzíti, hogy az az építmény létrehozására, javítására, karbantartására, átalakítására és lebontására irányuló szolgáltatásokat foglalja magában.

43. Úgy vélem, hogy az „építési munkának” a második irányelvben, valamint a hatodik irányelvre vonatkozó javaslatban foglalt meghatározásai, noha nem bírnak kötőerővel, hasznosak az „építési tevékenység” 2004/290 határozatban használt fogalmának értelmezéséhez, mivel az „építési tevékenység” ugyanolyan jellemzőkkel bír, mint az „építési munka”, hiszen kifejezetten az építőiparra vonatkozik (ahogy az a szóban forgó határozat (2) preambulumbekezdéséből is kitűnik(22)), és ebből következően építési vállalkozások által végzett és építmények létrehozására irányuló „építési munkának” minősül.(23)

44. A második irányelv, a hatodik irányelvre vonatkozó javaslat és az érintett állam által benyújtott, a 2004/290 határozat elfogadását eredményező kérelem tartalma alapján megerősíthető tehát, hogy „építési tevékenységnek” az építési munka minősül, így az építmények és hasonló szerkezetek létrehozása, karbantartása, javítása, átalakítása és lebontása (a jelen ügyben az építmény létrehozása bír jelentőséggel).

45. Azt kell tehát megvizsgálni, hogy – amint a Bíróság is kimondta – a szóban forgó tevékenységekre irányadó valamennyi konkrét körülmény alapján a 43. és 44. pont szerinti munkák összessége termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősül-e; az értékelést az ügylet jellemző és meghatározó elemeire figyelemmel kell elvégezni.(24)

46. Nem merül fel probléma abban az esetben, ha ezen ügyletek teljesítése során *különböző vállalkozások különböző szolgáltatásokat* nyújtanak, mivel valamennyit egymástól függetlenül kell értékelni, és ebből következően esetről esetre kell meghatározni, hogy azok termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e.

47. A szóban forgó kérdés azonban olyan esetre vonatkozik, ahol a munkákat *egyetlen adóalany* végezte, ami *vegyessé* teszi a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás elemeiből álló *egyetlen szolgáltatást:* az ilyen tevékenység tekintetében azt kell megítélni, hogy a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás elemei kerülnek-e túlsúlyba.

48. Mindenekelőtt arra kell tekintettel lenni, hogy a fent meghatározott építési munkák és tevékenységek közé alapvetően azon összetett tevékenységek tartoznak, amelyek általában egy vállalkozási szervezetet és döntően az e tevékenységeket folytató személyek munkáját igénylik.

49. A 40–44. pontban kifejtett szóhasználat (létrehozás, karbantartás, javítás, átépítés, bontás, átalakítás) bizonyítja, hogy ezen ügyletek középpontjában a vállalt kötelezettségek teljesítésére irányuló vállalkozási tevékenység áll, amely szolgáltatásnyújtásból, általában a vállalkozási szervezet és egyébként a munkaerő rendelkezésre bocsátásából tevődik össze, míg a termékértékesítés eleme, amennyiben jelen van (a bontás esetén főszabály szerint nem jelenik meg), másodlagos szerepet tölt be.

50. Amennyiben továbbá azt a konkrét érdeket tekintjük, amely a szóban forgó tevékenységekben és azoknak a munkát megrendelő jogalanyok által történő jellemző értékelésében nyilvánul meg, egyértelmű, hogy a megkötött megállapodások tárgya elsődlegesen az előbbiekben foglaltakat teljesítő személyek tevékenysége (azaz a szolgáltatásnyújtás), míg az egyéb (termékértékesítéshez kapcsolódó) elemek – mint például a létrehozott dolog átadása – a háttérben maradnak, és a megállapodásban foglaltak teljes körű teljesítésének befejező mozzanatát, és nem a megállapodás lényeges elemét képezik.

51. Ha a jelen ügy tárgyát képező esetet, azaz az épületnek a vállalkozó saját anyagaival a megbízó tulajdonában lévő földterületen történő létrehozását vizsgáljuk, e megállapítások megerősítést nyernek.

52. A jelen ügyben az annak megállapításához szükséges két értékelendő elem, hogy az egységet képező építési tevékenységen belül melyik az elsődleges és melyik a másodlagos elem, a vállalkozó által végzett tevékenység, amely vállalkozó a vállalkozási szerződés(25) jellemzői alapján a vállalkozásának a szervezetét és saját, valamint alkalmazottainak munkáját használja fel (szolgáltatásnyújtás), illetve a vállalkozó anyagainak felhasználása, amely anyagok a munka elvégzésével a megbízó tulajdonába kerülnek (termékértékesítés).

53. Nyilvánvaló, hogy az anyagok általában másodlagos elemet képeznek, már csak azért is, mert a szerződés célja nem azoknak a megbízó részére történő átruházása, hanem azok végleges átalakítása egy teljesen új dolog előállítása érdekében. Ezért ellentmondásos lenne elsődleges jelentőséget tulajdonítani az anyagoknak, mivel azok csak az építési tevékenység elvégzését lehetővé tevő eszközök, és e tevékenységből eredően független létezésük megszűnik.

54. Ugyanerre a következtetésre juthatunk, ha a földterületen épített építmény átadását vizsgáljuk. Az átadás, ahogyan az az 50. pontban kifejtésre került, az összetett ügylet végső, illetve járulékos elemét jelenti, és a vonatkozó ingatlan megbízó által történő megszerzésére a vállalkozó átruházási aktusa nélkül a növedék elve alapján rendszerint akkor kerül sor, amikor a megbízó tulajdonában lévő földterületen az építmény felépítésre kerül.

55. E megállapítások nyilvánvalóan azt feltételezik, hogy a vállalkozási szervezet, és a munka 48., 49. és 52. pontban megjelölt, szolgáltatásnyújtásban megnyilvánuló elemei valójában megelőzik a termékértékesítés elemét, amely jelen esetben a vállalkozó által átadott anyagokat jelenti.

56. Amennyiben a vállalkozási szervezet és a munka az elsődleges, ami általában a vállalkozási szerződés jellemző modelljének alkalmazását jelenti, a teljesített szolgáltatások célja – ahogy az már bemutattam – olyan termelési tevékenység folytatása, amely egy korábban nem létező mű létrehozását eredményezi; a tevékenység tárgya elsődlegesen *facere* szolgáltatás, és tulajdonképpen csak ebben az esetben beszélhetünk „építési munkára” vonatkozó ügyletről és így „építési tevékenységről”.

57. Amennyiben ezzel szemben a szerződés alapvető eleme az átadott dolog, illetve semmiképpen sem az építési tevékenység, hanem az ingatlan megszerzése, a szerződés tárgya *dare* és nem *facere* szolgáltatás, továbbá alapvetően olyan átruházási ügyletről, rendszerint adásvételről van szó, amely nem az „építési munka” és így az „építési tevékenység”, hanem a termékértékesítés kategóriájába tartozik.

58. Annak tényleges megállapítása, hogy szolgáltatásnyújtásról vagy termékértékesítésről van-e szó, a bíróság feladata, amely számos kritériumot alkalmazhat, feltéve hogy figyelemmel van arra, hogy nincs elsődleges, a többi szempontnál fontosabb kritérium, mivel az egyes esetekben az összetett értékelés tárgyát képező eltérő körülmények bírhatnak jelentőséggel.

59. A nemzeti bíróság így jelentőséget tulajdoníthat például annak, hogy a) általánosan figyelembe véve a felhasznált anyagok értékét(26) a dolgon eszközölt tényleges munka-e az elsődleges, valamint hogy b) a felek szándéka mire irányul, azaz hogy a jelen ügyben a dolog átadása a mű előállításához szükséges egyszerű eszköz, és maga a munkaráfordítás képezi a szerződés célját (ahogy a vállalkozási szerződések esetében fennáll), vagy a munkaráfordítás csupán az anyag átalakításának eszköze, míg a dolgok átadása képezi a megállapodás végső célját (ami az adásvétel jellemzője);(27) a bíróság általánosabban a felek által teljesítendő kötelezettségekre és az ügylet végrehajtásának módjára is figyelemmel lehet, így a ráfordított időre, a munkavégzés során tanúsított önállóságra, a nyújtott biztosítékok típusaira.

60. Különösen azon tényt lehet figyelembe venni, hogy a létrehozott és átadott mű eredeti jellemzőkkel rendelkező termék, azaz *quid nove* (ami az építési munkát és tevékenységet jellemzi), avagy – ellenkezőleg – sorozatterméknek minősül, mint az előre gyártott ház.

61. A hatodik irányelv szövegének vizsgálata is a 49. és az azt követő pontokban meghatározott következtetésekhez vezet.

62. Először is – ahogy azt a finn kormány is megállapította – azon megállapítás, miszerint az „építési tevékenység” a szolgáltatásnyújtás kategóriájába tartozik, nyilvánvaló formális megerősítést nyer az irányelv 5. cikke (5) bekezdésének b) pontjában, amely alapján a tagállamok termékértékesítésnek minősíthetik „meghatározott építési tevékenységek teljesítését”.

63. Ha tehát a jogalkotó termékértékesítésnek és nem szolgáltatásnyújtásnak tekintette volna az „építési tevékenységet”, semmi oka nem lett volna arra, hogy a tagállamok részére elismerje azon lehetőséget, miszerint azok termékértékesítésnek minősíthetik „meghatározott építési tevékenységek teljesítését”.

64. Amennyiben ezzel szemben ugyanezen jogalkotó úgy vélte volna, hogy ezen ügyletek hol termékértékesítésnek, hol szolgáltatásnyújtásnak minősülhetnek,(28) logikailag a biztosítottól eltérő lehetőséget kellett volna adnia a tagállamok részére, azaz olyan hatáskört, hogy a szóban forgó munkákat általánosságban akár termékértékesítésnek, akár szolgáltatásnyújtásnak tekinthetik.

65. Nem fogadható el tehát a német kormány azon megállapítása, miszerint a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése a „meghatározott építési tevékenységek teljesítésének” említésével kizárólag azokra az építési munkákra utalt, amelyek már a hatodik irányelv értelmében sem minősülnek termékértékesítésnek.

66. Ezen észrevétel ugyanis azon előfeltevésen alapul, miszerint az építési munka természeténél fogva rendszerint termékértékesítésnek minősül az 5. cikk (1) bekezdésében foglalt általános rendelkezés alapján, de az előbbiekben tett megállapításoktól eltekintve, nem veszi figyelembe, hogy az 5. cikk (5) bekezdésének b) pontjában foglalt és az ahhoz hasonló rendelkezés egyedüli indoka, ezzel szemben – ahogy azt a 62–64. pont is hangsúlyozza – az, hogy a hatodik irányelv szerinti szabályozás alapján az „építési munka”(29) szolgáltatásnyújtásnak minősül.(30)

67. Amennyiben továbbá az uniós jogalkotó a hatodik irányelv keretei között az új építmény átruházásának (amely a jelen ügy tárgya) önálló jelentőséget akart volna tulajdonítani, azt kifejezetten „értékesítésnek” minősítette volna, ahogy például a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában tette, amely alapján a tagállamok olyan személyeket is adóalanynak tekinthetnek, akik alkalmi jelleggel folytatják „a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítését”.(31)

68. Ezzel szemben abban az esetben, ha az átadásra a szerződéses ügylet eredményeként kerül sor, mint ahogy jelen esetben is, azt nem önállóan, hanem a tágabb és összetettebb, a szolgáltatásnyújtás minden lényeges elemét magában foglaló ügylet kiegészítő elemeként kell értékelni, hiszen a hatodik irányelvben is a „teljesítés” szó szerepel az „átruházás” helyett (ahogy az 5. cikk (5) bekezdésének b) pontjában).(32)

69. Az építési munka és tevékenység szolgáltatásnyújtásként történő értékeléséhez vezet továbbá, ha a héáról szóló 2006/69 és 2006/112 tanácsi irányelv szövegét vizsgáljuk.

70. Az első irányelv 1. cikkének (7) bekezdése előírja, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (2) bekezdésének a 28g. cikk szerinti változata azzal egészül ki, hogy „c) az alábbi termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások esetén a tagállamok előírhatják, hogy az adó fizetésére azon adóalany kötelezett, akinek vagy amelynek a részére a terméket értékesítették vagy szolgáltatást nyújtották: i. építési szolgáltatások(33), ideértve az ingatlanhoz kapcsolódó javítási, tisztítási, karbantartási, átalakítási és bontási szolgáltatásokat, valamint az 5. cikk (5) bekezdése értelmében termékértékesítésnek minősülő építési munkák átadása”.

71. A második irányelv a 199. cikkében előírja, hogy „a tagállamok előírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették: a) építési szolgáltatások(34), ideértve az ingatlanhoz kapcsolódó javítási, tisztítási, karbantartási, átalakítási és bontási szolgáltatásokat, valamint a 14. cikk (3) bekezdése értelmében termékértékesítésnek minősülő építési munkák átadása”.

72. Noha e két irányelv a hatodik irányelvet követi, és nem szabályozza a szóban forgó esetet, úgy vélem, hogy – ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság is megállapította(35) – a jogalkotó azon választása, hogy a 70. és 71. pontokban említett cikkekben részletesen felsorolt ügyletek mellett kifejezetten hivatkozik az építési munkáknak a tagállamok által a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése és a 2006/112 irányelv 14. cikkének (3) bekezdése alapján termékértékesítésnek minősített átadására(36), azt jelzi, hogy az Unió az építési munkát és tevékenységet szolgáltatásnyújtásnak minősíti.

73. Az építési munka és tevékenység szolgáltatásnyújtás-jellege a 2004/290 határozat 2. cikkéből is következik, amely annak megállapítása során, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjét az 1. és 2. pontban meghatározott esetekben lehet megjelölni héafizetésre kötelezett személynek, az 1. pontban az épülettakarítással együtt és nem a 2. pontban a valamely adóalany részére teljesített, a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) és h) pontja szerinti ingatlanértékesítés mellett vezeti be az építési tevékenység fogalmát.

74. A 2004/290 határozat 2. cikkének szolgáltatásnyújtásra vonatkozó (ahogy az az épülettakarítási szolgáltatásra történő hivatkozásból is kitűnik) első része nevezi meg tehát az építési tevékenységet, mivel az szolgáltatásnyújtásnak minősül, míg az értékesítés, amelyre vonatkozóan az eltérés iránti kérelem elfogadásra került, a szóban forgó cikk második részébe került beiktatásra.(37)

75. Ugyanezen következtetésre juthatunk továbbá, ha a Bizottság 2004. június 10-i munkaanyagát(38) vesszük figyelembe, amely – ahogy azt a Bizottság is elismerte(39) – a héakivetés egyszerűsítése, és az adókijátszás vagy az adóelkerülés elleni küzdelem céljából, valamint az ügy tárgyát képező határozat hatályon kívül helyezése érdekében a hatodik irányelv módosításához vezető egyeztetések alapját képezte.

76. A Bizottság e dokumentum 4.1 pontjában kimondja, hogy a szóban forgó munkák (Arbeiten) alapvetően szolgáltatásnyújtásnak minősülnek,(40) és hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdését alkalmazó tagállamoknak e kategóriába kellene sorolniuk a termékértékesítésnek minősített szolgáltatásnyújtást is.(41)

77. A szóban forgó dokumentum 4.1 pontjában továbbá található egy, a tagállamok által korábban annak érdekében kért és a Tanács által engedélyezett, az adó megfizetésére kötelezettnek a hatodik irányelv által előírt módon történő meghatározásától való eltérésekre (mint a jelen ügybeli eltérés) vonatkozó lista, hogy a hozzáadottérték-adó a szolgáltatás címzettjét sújtsa; ezen eltérések közül különös jelentőséggel bír az Ausztria részére a 2002/880/EK határozattal engedélyezett eltérés(42).

78. A 2004/290 határozat (2) preambulumbekezdése ugyanis hivatkozásként utal ez utóbbi eltérésre, amely ugyancsak építési munkákra (Bauarbeiten) vonatkozik, és amely e munkák körébe sorolja a hivatkozott munkaanyagban említett ügyleteket, amelyek esetében egyértelműen a szolgáltatásnyújtás eleme az elsődleges a felhasznált vállalkozási szervezet miatt, ahogy az az olyan alvállalkozó esetében áll fenn, amely az építő-, a fém- és a hajóiparban végez munkát, és az elsődleges megbízó, valamely más alvállalkozó vagy általában a tényleges építési munkát maga végző vállalkozó részére személyi állományt bocsát rendelkezésre.

79. Azon állítás utolsó érve, miszerint az építési munka és tevékenység szolgáltatásnyújtásnak minősül, a 40. pontban hivatkozott második irányelvből és a 41. pontban hivatkozott, hatodik irányelvre vonatkozó javaslatból következik.

80. Úgy tűnik ugyanis, hogy az előkészületi munkák során – a második irányelvvel (5. cikk (2) bekezdésének e) pontja) már elfogadott megoldást követve – az építési munka termékértékesítésnek minősült az 5. cikk e) pontja alapján, de ez a megoldás a hatodik irányelv elfogadásakor nem került elfogadásra.

81. Ez nyilvánvalóvá teszi, hogy az akkori jogalkotó előtt jól ismert volt a szóban forgó kérdés, és hogy teljesen tudatosan döntött a második irányelvben kifejezett korábbi iránymutatásának megváltoztatásáról, amely az „építési munkát” termékértékesítésnek minősítette.

82. Azon állítás, miszerint az építési munkát és tevékenységet szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, megerősítést nyer Jacobs főtanácsnok C-291/92. sz. ügyben 1995. április 6-án ismertetett indítványában,(43) amely szerint „a tagállamok azon hatásköre, hogy (szolgáltatásnyújtás helyett) termékértékesítésnek tekintsék az építési munka valamely vállalkozó által olyan földterületen történő teljesítését, amelynek a vállalkozó nem tulajdonosa, az 5. cikk (5) bekezdésének b) pontjában foglalt különös rendelkezésből ered”, ami azzal a következménnyel jár, hogy a szóban forgó rendelkezés és annak alkalmazása hiányában az építési munka mindig szolgáltatásnyújtásnak minősül.

83. Végezetül: habár ismert, hogy ezen érvelés nem bír döntő erővel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolása szempontjából, megjegyzem, hogy az építési munka főszabály szerint szolgáltatásnyújtásnak minősül számos(44) tagállamban is.(45)

84. Ebből az következik, hogy a fenti megfontolások fényében, különösen a vállalkozási szervezetnek és a tényleges munkának az anyagok átruházásával szemben fennálló elsőbbsége miatt (lásd az 55–57. pontot), a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése szerinti építési munka és a 2004/290 határozat 2. cikkének (1) bekezdése szerinti építési tevékenység szolgáltatásnyújtásnak minősül.

85. A Bizottság által támogatott német kormány úgy véli, hogy a 2004/290 határozat szerinti építési tevékenység valójában egyformán minősülhet termékértékesítésnek és szolgáltatásnyújtásnak, és amennyiben kizárólag szolgáltatásnyújtásnak minősülne, a 2004/290 határozat hatékony érvényesülése sérülne, mivel számos érintett munka termékértékesítésként nem tartozna a megállapodás szerinti kivétel körébe. Ily módon tehát

sérülne a szóban forgó határozat célja, azaz az adócsalások megelőzése (például a tisztességtelen vállalkozók eljárhatnának úgy, hogy nem alkalmazzák a *reverse charge* eljárást arra tekintettel, hogy az ügylet termékértékesítésnek minősül).(46)

86. E tekintetben szükségesnek tartom, hogy néhány észrevételt tegyek a tárgyat szabályozó német jogszabályokkal és a vonatkozó ítélkezési gyakorlattal kapcsolatban.

87. Az UStG 3. §-ának (4) bekezdése alapján a szóban forgó ügyletek termékértékesítésnek minősülnek, ha a vállalkozó saját maga által beszerzett anyagokat használ fel, feltéve hogy az anyag nem minősül alkatrésznek vagy járulékos összetevőnek.

88. A termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás közötti különbségtétel gyakorlatilag attól a körülménytől függ, hogy az anyagnak az építő által történő átadása elsődlegesnek és nem járulékos jellegűnek tekinthető-e, és a német ítélkezési gyakorlat úgy értelmezte ezt a szabályt, hogy termékértékesítésről van szó abban az esetben, ha a vállalkozó más földterületén a saját maga által beszerzett anyagok felhasználásával épít fel valamely épületet.

89. Mindez világossá teszi, hogy a német kormány miért vélte úgy, hogy az olyan értelmezés, amely a szolgáltatásnyújtásra korlátozza a 2004/290 határozat alkalmazásának hatályát, azzal a hatással járna, hogy az összetett építési tevékenységeket kizárná az alkalmazásának hatálya alól.

90. Valójában ismételten vissza kell térni a 48. és azt követő pontokban már kifejtettekre, azaz hogy az építési munka és tevékenység szolgáltatásnyújtásnak minősül, mivel olyan ügyletekről van szó, amelyek valamely vállalkozási szervezet felhasználása révén valósulnak meg, ahol egyébként a tényleges munka az elsődleges, és amelyek célja nem az anyagok értékesítése, hanem építési tevékenység folytatása (ahogy a szóban forgó ügyben is).

91. Ez a következtetés azt feltételezi, hogy valójában a szolgáltatásnyújtás jellemző elemei elsődlegesek a termékértékesítés jellemzőihez képest, ellenkező esetben nem építési munkáról és tevékenységről, hanem termékértékesítésről lenne szó.

92. A kérdést előterjesztő bíróság által felvetett kérdés azon körülményből ered, hogy – amint az említett szabályozásból és ítélkezési gyakorlatból is kitűnik – a német jog alapján annak értékelése során, hogy az ügylet építési tevékenységnek, és így szolgáltatásnyújtásnak vagy termékértékesítésnek minősül-e, nem kell az adott ügy összes körülményét figyelembe venni. A törvény ugyanis az építő által átadott anyagoknak és azok fontosságának tulajdonít kizárólagos jelentőséget, és az ítélkezési gyakorlat nem veszi figyelembe az egyéb kritériumokat, hanem az olyan tevékenységeket, mint amilyen a szóban forgó ügylet is, automatikusan termékértékesítésnek minősíti kizárólag azért, mert a vállalkozó a saját anyagait használta fel.

93. E szabályozás és ítélkezési gyakorlat ellentétes a Bíróság 31. pontban és a 11. és 12. lábjegyzetben említett ítélkezési gyakorlatával, mivel az elsődleges és a járulékos elemeknek az eset összes körülményei közül történő konkrét meghatározásával nem tesz különbséget a szolgáltatásnyújtás és a termékértékesítés között, hanem kizárólagos szempontként az építő tulajdonában lévő anyagok meglétét vagy azok hiányát alkalmazza.

94. Közelebbről, noha a nemzeti jogalkotó megjelölheti a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás közötti különbségtétel alkalmazásához szükséges kritériumokat a bíróság részére, nem szabhat egyetlen kritériumot, és e különbségtétel nem függhet automatikusan egy meghatározott elem meglététől, anélkül hogy az ügy valamennyi körülményét megvizsgálnák.

95. A jelen ügyben tehát annak megállapítása, hogy az építési tevékenység szolgáltatásnyújtásnak minősül, nem jelenti a 2004/290 határozat hatékony érvényesülésének

sérelmét, mivel e munkák mindazon építési tevékenységet magukban foglalják, amelyek az építmény átadásával végződnek, valamint amelyek a fent kifejtett jellemzőkkel rendelkeznek, és így tehát valamennyi olyan összetett tevékenységet – mint amilyen a jelen ügy tárgyát képező ügylet is(47) –, amellyel kapcsolatban felmerülhet az adócsalás problémája.(48)

96. Ezzel szemben az adócsalás problémája merülne fel, ha a német kormány és a Bizottság állítását fogadnánk el, amely korlátozná a jelen eltérő szabályozás alkalmazási körét.

97. A 2006/112 irányelv 199. cikke ugyanis, amely már a *reverse charge* eljárást szabályozza, kifejezetten előírja, hogy a szóban forgó eljárást az ingatlanhoz kapcsolódó azon építőipari ügyletekre kell alkalmazni, amelyek a 14. cikk (3) bekezdése (a hatodik irányelv korábbi 5. cikkének (5) bekezdése) értelmében termékértékesítésnek minősülő építési munkák átadásával azonos pozícióban helyezkednek el.

98. Ebből az következik, hogy – mivel ez nyilvánvaló jele annak, hogy a szóban forgó ügyletek, ahogy az a 72. pontban kifejtésre került, szolgáltatásnyújtásnak minősülnek – ha az építmények létrehozása és más hasonló ügyletek termékértékesítésnek minősülnének Németországban, azokra nem lehetne most a *reverse charge* eljárást alkalmazni, és sérülne az adóelkerülés elleni küzdelem célja.(49)

99. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a következőképpen válaszoljon:

– a 2004/290/EK határozat 2. cikkének 1. pontja szerinti építési tevékenység fogalma csak a szolgáltatásnyújtást foglalja magában, különösen a vállalkozási szervezet és a tényleges munka elemeinek az anyagok átruházásával szemben fennálló elsődlegessége miatt;

– annak értékelése során, hogy az ügylet építési tevékenységnek, és így szolgáltatásnyújtásnak vagy termékértékesítésnek minősül-e, a bíróságnak az ügy valamennyi körülményét figyelembe kell vennie;

– az uniós joggal ellentétes az a nemzeti szabályozás és ítélkezési gyakorlat, amely a szóban forgó különbségtétel céljából egyetlen elemnek tulajdonít kizárólagos jelentőséget, közelebbről azon ténynek, hogy az építő saját tulajdonát képező anyagokat adott át, és amely automatikusan e szóban forgó elem fennállásához köti a szolgáltatásnyújtás és a termékértékesítés közötti különbségtételt;

– a nemzeti jogalkotó meghatározhatja a bíróság által a termékértékesítés szolgáltatásnyújtástól való megkülönböztetésénél követendő kritériumokat, de nem korlátozhatja a bíróságnak azon hatáskörét, hogy a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás közötti különbségtételhez az ügy valamennyi körülményét konkrétan megvizsgálja.

100. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válasz nem teszi szükségessé a második, a harmadik és a negyedik kérdés vizsgálatát, mivel a kérdést előterjesztő bíróság azt kérte, hogy a Bíróság ezeket kizárólag abban az esetben vegye figyelembe, ha az építési tevékenység termékértékesítésnek minősül.

VI – Az ítélet időbeli hatályának korlátozására irányuló kérelemről

101. A német kormány az ítélet időbeli hatályának korlátozását kérte a Bíróságtól, ha az úgy véli, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás nem egyeztethető össze a 2004/290 határozat 2. cikkének (1) bekezdésével, mivel az ellenkező esetben súlyos gazdasági következményekkel jár Németország költségvetésére, valamint egyebekben mind a nemzeti hatóságok, mind az érintett gazdasági szereplők jóhiszeműen bíztak abban, hogy a német szabályozás összhangban áll az uniós joggal.

102. E tekintetben megjegyzem, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint csak kivételesen, az uniós jogrend szerves részét képező jogbiztonság általános elvének alkalmazása útján korlátozható bármely érdekelt azon lehetősége, hogy a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok vitatása céljából a Bíróság által értelmezett rendelkezésre hivatkozzék. Erre kizárólag „az érdekeltek jóhiszeműségére és a súlyos zavarok kockázatának fennállására” vonatkozó két alapvető feltétel teljesülése esetén kerülhet sor.(50)

103. A Bíróság ezt a megoldást csak „világosan meghatározott körülmények között alkalmazta, abban az esetben, amikor egyrészt az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata állt fenn, másrészt pedig úgy tűnt, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat a közösségi rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság a közösségi szabályozásnak meg nem felelő magatartásra indította, és amely bizonytalansághoz esetleg maguk a tagállamok vagy a Bizottság magatartása is hozzájárult”.(51)

104. Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nyomán hozott ítélet alapján valamely tagállamot érintő pénzügyi következmények önmagukban nem indokolják az ítélet joghatásainak időbeli korlátozását.(52)

105. E tekintetben mindenekelőtt úgy vélem, hogy a német kormány írásbeli észrevételeiben említett pénzügyi következmények nem, vagy nem a jelzett mértékben merülnek fel; az olyan tevékenységek, mint amilyen az ügy tárgyát képező ügylet, szolgáltatásnyújtásként általánosságban a 2004/290 határozat hatálya alá tartoznak, ami azzal a következménnyel jár, hogy építési tevékenységként alkalmazni kell rá a *reverse charge* eljárást.(53) Mindenesetre az adó szolgáltatásnyújtó általi megfizetésének kötelezettsége merülhet fel azon ritka esetekben, ha nem lehetséges a fordított adózás alkalmazása, ahogy azt a finn kormány kiemelte nyilvánvalóvá téve azt az adójogi szabályozásban fennálló joghézagot, ha a szolgáltatás címzettje nem fizeti meg az adót, és a kötelezett a későbbiekben nem teljesíti az adó befizetését, mivel az ügylet után nem kerülne sor adó megfizetésére, és az érintett alanyok indokolatlan előnyben részesülnének.(54)

106. A korábbiakban kifejtett érvelés alapján, amelyre teljes egészében hivatkozom, úgy vélem továbbá, hogy nem beszélhetünk a hatóságok és az érintett gazdasági szereplők jóhiszeműségéről, mivel már az Ausztriára vonatkozó 2002/880 tanácsi határozatból kiderül (amelyre kifejezetten hivatkozik a 2004/290 határozat)(55), hogy melyek az érintett tevékenységek, és a leírásukból megállapítható volt, hogy szolgáltatásnyújtásról van szó.

107. Figyelembe kell venni továbbá a Bizottság 2004. június 10-i munkaanyagát is (a jelen indítvány 75. pontja), legalábbis a szóban forgó időponttól kezdődően(56), amely munkaanyagban a Bizottság kimondta, hogy a szóban forgó munka alapvetően szolgáltatásnyújtásnak minősül.

108. A hatodik irányelv 5. cikke (5) bekezdésének szövege nyilvánvalóan nem tette lehetővé, hogy termékértékesítésnek minősüljön az építési munka és tevékenység, különösen ha azt vesszük figyelembe, hogy a hatodik irányelvben nem a fent említett második irányelv és a hatodik irányelvre vonatkozó fent említett javaslat normaszövege került átvételre, amelyek a szóban forgó munkát termékértékesítésnek minősítették.

109. Úgy vélem tehát, hogy nem állnak fenn olyan alapos indokok, amelyek miatt a Bíróságnak korlátoznia kellene a határozat időbeli hatályát.

VII – Végkövetkeztetések

110. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof által előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) Az építési tevékenység fogalma csak a szolgáltatásnyújtást foglalja magában, különösen a vállalkozási szervezet és a tényleges munka elemeinek az anyagok átruházásával szemben fennálló elsődlegessége miatt.

2) Annak értékelése során, hogy az ügylet építési tevékenységnek, és így szolgáltatásnyújtásnak vagy termékértékesítésnek minősül-e, a bíróságnak az ügy valamennyi körülményét figyelembe kell vennie.

3) Az uniós joggal ellentétes az a nemzeti szabályozás és ítélkezési gyakorlat, amely a szóban forgó különbségtétel céljából egyetlen elemnek tulajdonít kizárólagos jelentőséget, közelebbről azon ténynek, hogy az építő saját tulajdonát képező anyagokat adott át, és amely automatikusan e szóban forgó elem fennállásához köti a szolgáltatásnyújtás és a termékértékesítés közötti különbségtételt.

4) A nemzeti jogalkotó meghatározhatja a bíróság által a termékértékesítés szolgáltatásnyújtástól való megkülönböztetésénél követendő kritériumokat, de nem korlátozhatja a bíróságnak azon hatáskörét, hogy a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás közötti különbségtételhez az ügy valamennyi körülményét konkrétan megvizsgálja.

---

1 – Eredeti nyelv: olasz.

---

2 – HL L 94., 59. o.

---

3 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

---

4 – HL L 221., 9. o.

---

5 – HL L 347., 1. o.

---

6 – A héaszabályozásban rendszerint a szolgáltatás nyújtója köteles a számla kiállítására és az adó megfizetésére. Néhány ágazatban ugyanakkor (így mindenekelőtt az építési szektorban, különösen a vállalkozók és az alvállalkozók közötti kapcsolatokban, mivel az alvállalkozók gyakran kiállítják a számlát, de nem fizetik meg a héát) mind általánosabb az úgynevezett fordított adózás vagy *reverse charge* alkalmazása, amely a szóban forgó szolgáltatás címzettjét határozza meg a héa megfizetésére kötelezett személyként (az említett esetben a vállalkozót). A hatodik irányelv 27. cikke lehetővé teszi, hogy a Tanács engedélyt adjon a tagállamoknak arra, hogy ezen irányelvtől az adókivetés egyszerűsítése vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozása céljából eltérjenek. A 2004/290 határozat éppen ezt az engedélyt tartalmazza arra vonatkozóan, hogy Németország az imént leírt eljárást alkalmazza a hatodik irányelv rendelkezéseitől eltérve, amelyek értelmében viszont a szolgáltatás nyújtóját kell az adó megfizetésére kötelezett személynek tekinteni.

---

7 – A termékimporton kívül, amely tevékenység a szóban forgó ügyben nem releváns.

---

8 – A C-320/88. sz. Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-285. o.) 7. pontja; ugyanígy rendelkezik a C-435/03. sz., British American Tobacco és Newman Shipping ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-7077. o.) 35. pontja és a C-185/01. sz. Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-1317. o.) 32. pontja.

9 – A 8. lábjegyzetben már hivatkozott C-320/88. sz. Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet 8. pontja.

10 – A C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-973. o.) 27. pontja.

11 – A C-231/94. sz. Faaborg-Gelting Linien A/S ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-2395. o.) 12. pontja. Ugyanilyen értelmű a C-88/09. sz. Graphic Procédé ügyben 2010. február 11-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-1049. o.) 18. pontja, a C-41/04. sz. Levob Verzekeringen BV ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-9433. o.) 19. és 27. pontja, valamint a C-322/99. és C-323/99. sz. Finanzamt Burgdorf egyesített ügyekben 2001. május 17-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4049. o.) 62. pontja.

12 – A 11. lábjegyzetben hivatkozott C-41/04. sz. Levob Verzekeringen BV ügyben hozott ítélet 27. és 29. pontja.

13 – A 11. lábjegyzetben hivatkozott C-41/04. sz. Levob Verzekeringen BV ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet 19. pontja. Ugyanígy rendelkezik a C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2697. o.) 23. pontja.

14 – A 11. lábjegyzetben hivatkozott C-41/04. sz. Levob Verzekeringen BV ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet 20. pontja.

15 – A 11. lábjegyzetben hivatkozott C-41/04. sz. Levob Verzekeringen BV ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet 20. pontja.

16 – A C-425/06. sz. Ministero dell'Economia e delle Finanze ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-897. o.) 51. pontja.

17 – A C-276/09. sz. Everything Everywhere Ltd. ügyben 2010. december 2-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-12359. o.) 25. pontja, a 13. lábjegyzetben hivatkozott C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet 28. pontja és a 10. lábjegyzetben hivatkozott C-349/96. sz. CPP ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet 30. pontja.

18 – A 11. lábjegyzetben hivatkozott C-41/04. sz. Levob Verzekeringen BV ügyben hozott ítélet 22. pontja; lásd továbbá a C-94/09. sz., Európai Bizottság kontra Franciaország ügyben 2010. május 6-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-4261. o.) 15. pontját, a 11. lábjegyzetben hivatkozott C-88/09. sz. Graphic Procédé ügyben 2010. február 11-én hozott ítélet 19. pontját, valamint a C-572/07. sz. Rlre Tellmer Property sro ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-4983. o.) 17–19. pontját.

19 — HL L 71., 1303. o.

20 – E felsorolás nem tér el jelentős mértékben a tagállamok vonatkozó listáitól. Franciaországban például jogszabályi meghatározás hiányában az Államtanács (CE. sect., 1976. december 17., 94852. sz.) azokat a tevékenységeket tekinti építési munkának, amelyek közvetlenül az épület megvalósításához kapcsolódnak, és az adóhatóság kimondta (Instr. 2010. január 4.: BOI 3 a-1-10, 2010. január 11., 57. és azt követő pontok), hogy e munkák olyan építési, bontási, javítási, helyreállítási, felújítási, átalakítási és átrendezési munkák, amelyek

beépített és beépítetlen ingatlanhoz kötődnek (a felsorolás tartalmazza a kertépítési és a tereprendezési munkákat is).

---

21 – A német kormány írásbeli észrevételeihez csatolt 1. számú mellékletként került benyújtásra.

---

22 – Amely a következőképpen szól: „Az építőiparban és az épülettakarítás területén jelentős héakiesést tapasztalnak amiatt, hogy a számlákon felszámítják a héát, azt azonban elmulasztják befizetni az államnak, miközben a megrendelő él a levonási jogával. […]”.

---

23 – Ki kell emelni, hogy a hatodik irányelv és a 2004/290 határozat német változata az „építési munka” és az „építési tevékenység” fogalmakra egységesen a *Baulesitungen* szót használja. E fogalom azonban jelentéskülönbséggel bír a két esetben, tekintettel arra, hogy a 2004/290 határozat (2) preambulumbekezdése alapján a vonatkozó *Bauleistungen* az építőiparra vonatkozik.

---

24 – A 13. lábjegyzetben hivatkozott C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet 21. és 27. pontja.

---

25 – Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt leírásból kitűnik, hogy a szóban forgó felek vállalkozási szerződést kötöttek. Ezen okból a jelen elemzés e szerződéses modellre és nem a többi esetleg releváns típusra helyezi a hangsúlyt.

---

26 – Amennyiben a felhasznált anyagok értéke jelentősen meghaladja a munkaráfordítás értékét, és a teljes szolgáltatás jelentős elemét képezi, nem építési munkáról, hanem anyagok adásvételéről van szó.

---

27 – A bíróság értékeli, hogy a felek az építmény létrehozását önmagában kívánták-e, vagy mint a tevékenység által létrehozott terméket; az első esetben *dare* szolgáltatásról, a második esetben *facere* szolgáltatásról van szó.

---

28 – Amit nyilvánvalóan esetről esetre történő értékelés alapján kell megállapítani.

---

29 – Tehát az „építési tevékenység” is, amely a 43. pontban kifejtettek szerint az „építési munka” körébe tartozik.

---

30 – Az olyan rendelkezés bevezetésének indoka, mint az 5. cikk (5) bekezdésének b) pontja, gyakran az, hogy az „építési munkát” a kapcsolódó szolgáltatást biztosító vállalkozási szervezet jelenléte, különösen az építőiparban az anyagok átruházása és az új építménynek a hozzá tartozó telekkel együtt vagy anélkül történő átadása jellemzi. Logikus tehát, hogy a tagállamok termékértékesítésnek tekinthetik ezeket az összetett tevékenységeket, amelyek egységes értékelés esetén szolgáltatásnyújtásnak minősülnének.

---

31 – E cikk ugyanis az első használatbavétel előtti kifejezéssel az új építményekre utal; lásd a C-73/85. sz. Kerrutt-ügyben 1986. július 8-án hozott ítélet (EBHT 1986., 2219. o.) 16. pontját.

---

32 – Ez a terminológiai különbségtétel a hatodik irányelv számos nyelvi változatában fellelhető; így a francia változatban, ahol a „livraison d’un bâtiment” (4. cikk (3) bekezdésének a) pontja) és a „délivrance de certains travaux immobiliers” (5. cikk (5) bekezdésének b) pontja) kifejezés fordul elő; az angol változat különbséget tesz a „supply before first occupation of buildings” (4. cikk (3) bekezdésének a) pontja) és a „the handing over of

certain works of construction” (5. cikk (5) bekezdésének b) pontja) között; a német változat a „die Lieferung von Gebäuden” (4. cikk (3) bekezdésének a) pontja) és a „die Ablieferung bestimmter Bauleistungen” (5. cikk (5) bekezdésének b) pontja) kifejezést használja; a holland változat a „de levering van een gebouw” (4. cikk (3) bekezdésének a) pontja) és a „de oplevering van een werk in onroerende staat” (5. cikk (5) bekezdésének b) pontja) kifejezést említi, az olasz változat pedig a „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato” (4. cikk (3) bekezdésének a) pontja) és a „la consegna di taluni lavori immobiliari” (5. cikk (5) bekezdésének b) pontja) kifejezést állítja egymással szembe.

---

33 – Megjegyzem, hogy az angol és a francia változat a work és a travaux szót, míg a német változat a Bauleistungen szót használja.

---

34 – Ebben az esetben is az angol és a francia változat a work és a travaux szót, míg a német változat a Bauleistungen szót használja.

---

35 – Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre vonatkozó érvelés B) pontjának cc) alpontja.

---

36 – Amely a kifejezett minősítés hiányában szolgáltatásnyújtásnak minősülne.

---

37 – A német kormány úgy véli, hogy a 2004/290 határozat 2. cikke valójában nem értelmezhető ilyen módon, mivel az azt megelőző 1. cikk általánosságban és korlátok felállítása nélkül utal a határozat 2. cikke szerinti termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra. Megjegyzem, hogy a 2. cikk nem más, mint az 1. cikk kifejtése, és arra korlátozódik, hogy részleteiben megjelölje a szóban forgó eltérés tárgyát képező termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást az 1. és 2. pont szerint megkülönböztetve azokat egymástól. A 2. cikk tehát az 1. cikkben foglalt rendelkezést követi, amely ezzel szemben a szóban forgó két általános kategóriára történő elvont utalást tartalmazza. Nem fogadható el a német kormány azon körülményre vonatkozó értékelése sem, hogy a 2004/290 határozat elfogadása során a Tanács ezzel foglalkozó munkacsoportja az 1. cikkbe nemcsak a szolgáltatás, hanem a termék fogalmát is beiktatta. Ez ugyanis azzal magyarázható, hogy a 2. cikk (2) bekezdésében kerültek megjelölésre a termékértékesítésnek minősülő ügyletek.

---

38 – A Bizottság 1. melléklete.

---

39 – Lásd a Bizottság írásbeli észrevételeinek 4. oldalát.

---

40 – Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.

---

41 – Mitgliedstaaten, die Artikel 5 Absatz 5 der Sechsten MwSt-Richtilinie umgesetz haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.

---

42 – HL L 306., 24. o. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK hatodik irányelv 21. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazásának Ausztria részére történő engedélyezéséről szóló, 2002. november 5-i tanácsi határozatról van szó.

---

43 – A C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben ismertetett második indítvány 15. pontjáról van szó (1995. október 4-én hozott ítélet, EBHT 1995., I-2775. o.).

---

44 – Például Bulgáriában, Finnországban, Franciaországban, Olaszországban, Lengyelországban, az Egyesült Királyságban, Romániában és Svédországban. Hollandia és Magyarország ezzel szemben e munka termékértékesítésként történő minősítésének a hatodik irányelv (5. cikk (5) bekezdésének b) pontja) által kifejezetten meghatározott és a 2006/112 irányelv (14. cikk (3) bekezdése) által megerősített lehetősége mellett döntött; Spanyolország azzal a feltétellel minősítette az építési munkát szolgáltatásnyújtásnak, hogy a felhasznált anyagok értéke nem haladhatja meg a törvény által meghatározott adóalap 33%-át, így Spanyolország is élt a 2006/112 irányelv 14. cikkének (3) bekezdése által biztosított hatáskörrel. Hollandia, Magyarország és Spanyolország azon választása, hogy él a hatodik irányelv 5. cikke (5) bekezdésének b) pontja és a 2006/112 irányelv 14. cikkének (3) bekezdése által meghatározott hatáskörrel arra vonatkozóan, hogy az építési munkát és tevékenységet termékértékesítésnek minősíti, igazolja, hogy ezen eltérés hiányában még ezekben az országokban is szolgáltatásnyújtásnak minősülnének a szóban forgó ügyletek.

---

45 – Ettől látszólag eltérő utat követ Írország, Görögország, Portugália és Szlovákia. Írország az úgynevezett 2/3-os szabályt alkalmazza, amelynek értelmében abban az esetben, ha a szolgáltatásnyújtásra vonatkozó megállapodás alapján átadott dolgok értéke meghaladja a megállapodásban szereplő teljes értékének 2/3-át, e megállapodás a héa szempontjából termékértékesítésnek minősül. Görögország termékértékesítésnek minősíti az ingatlanon haszonbérleti szerződés alapján végzett munkát. Portugália ezzel szemben a szóban forgó ügyletet abban az esetben tekinti termékértékesítésnek, ha az építési vállalkozó biztosítja valamennyi anyagot, vagy a megbízó által biztosított anyagok mennyisége nem elhanyagolható. Végezetül Szlovákia az építési munkát szolgáltatásnyújtásnak minősíti, de megkülönbözteti azt az építési vagy hasonló szerződés szerinti ingatlanértékesítéstől vagy annak egy részelemétől, azaz attól a helyzettől, amikor a vállalkozó az építményt teljes egészében átadja, és nem meghatározott szolgáltatásokat nyújt. E megoldások közül a szlovák szabályozás összhangban áll a hatodik irányelv 5. cikkének (5) bekezdése és a 2006/112 irányelv 14. cikkének (3) bekezdése szerinti eltérés alkalmazásának lehetőségével, egy olyan rendszerben, ahol a szóban forgó munkák szolgáltatásnyújtásnak minősülnek, Írország és Portugália szabályozása kritériumot állít fel a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás közötti különbségtételhez, amely egyetlen kritériumhoz kapcsolódó automatikus elemen alapul (a dolgok értékén), és amelyre a 92–94. pontnál még visszatérünk, míg a görög szabályozás az egyedüli, amely a vonatkozó irányelvekből levezethető iránytól eltérő irányvonalat követ.

---

46 – Meg kell ugyanakkor állapítani, hogy sem a német kormány sem a Bizottság nem jelölte meg konkrétan, hogy természetüknél fogva mely építési munkák minősülnek termékértékesítésnek (az ügy tárgyát képező eseten kívül).

---

47 – Amely a kizárólag az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból levezethető elemek vizsgálatából úgy tűnik, hogy olyan szolgáltatásnyújtásnak minősül, amely első ránézésre egyetlen (készháznak nem minősülő) épület létrehozására irányuló vállalkozási szerződésre vonatkozik.

---

48 – Nem értek egyet a Bizottság azon megállapításával, hogy az építési munkák körébe tartoznak azok a szolgáltatásnyújtások, amelyek a hatodik irányelvben foglalt meghatározások szerint termékértékesítésnek minősülnek, mivel az azon az elutasítandó előfeltevésen alapul, hogy az olyan ügyletek, mint amilyen a jelen ügy tárgyát képező tevékenység is, mindig termékértékesítésnek minősülnek.

---

49 – E tekintetben meg kell ismételni, hogy nem fogadható el a német kormány azon megállapítása, hogy léteznek a 14. cikk (3) bekezdésében említett termékértékesítésektől eltérő termékértékesítések is, amelyek azonban építési munkának és tevékenységnek minősülnek. Ha e megállapítás megalapozott lenne, nem lenne értelme a 2006/112 irányelv 199. cikkében foglalt, ezen előbbi cikkre történő kifejezett utalásnak.

---

50 – A C-2/09. sz. Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-4939. o.) 50. pontja, a C-402/03. sz., Skov és Bilka ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-199. o.) 51. pontja, valamint a C-57/93. sz. Vroege-ügyben 1994. szeptember 28-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-4541. o.) 21. pontja.

---

51 – A C-423/04. sz. Richards-ügyben 2006. április 27-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-3585. o.) 42. pontja.

---

52 – Az 50. lábjegyzetben hivatkozott C-2/09. sz. Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet 52. pontja és a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 68. pontja.

---

53 – Fennmarad természetesen azon lehetőség, hogy a bíróság az eset valamennyi körülményének vizsgálatát követően úgy véli, hogy nem építési tevékenységről van szó, de úgy vélem, hogy az esetek legnagyobb részében a már *reverse charge* eljárás alá tartozó tevékenységek továbbra is ezen eljárás alá tartoznak utólagos adókövetelések felmerülése nélkül.

---

54 – Nem hiszem, hogy a szolgáltatás nyújtóit a német kormány által feltételezett károk érnék. Azonkívül, hogy az eset alapvetően elméleti jellegű, megjegyzem, hogy egyébként a rendes héaszabályozás kerülne alkalmazásra, amelynek hatálya alá általában is tartoznak a vállalkozások. Az esetleges vitákat a felek – költségvetési következmények nélkül – könnyedén rendezhetnék peres úton.

---

55 – Lásd a 77. és a 78. pontot.

---

56 – A 2004/290 határozatot 2004. március 30-án hozták.