Raktározás kapcsolódó szolgáltatások

raktározás
ingatlan

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. január 31.(1)

C-155/12. sz. ügy

Minister Finansów

kontra

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.

(A Naczelny Sąd Administracyjny [Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó – A 2006/112/EK irányelv 47. cikke – A szolgáltatás teljesítési helye – Ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás – Ingóságok tárolása”

I – **Bevezetés**

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az ingóságok tárolását terhelő hozzáadottérték-adóra, és arra a kérdésre irányul, hogy e tekintetben mely tagállam jogosult adóztatásra. Ez az adóztatási jog az adóköteles szolgáltatás teljesítési helyétől függ, amelyet a hozzáadottértékadó-jogszabályok határoznak meg.

2. Ennek értelmében az „ingatlanokkal kapcsolatos” szolgáltatásnyújtás adóztatása annak a tagállamnak a joga, amelynek területén az ingatlan található. A Bíróság ezzel kapcsolatban korábban már kimondta, hogy „kellőképpen közvetlen” kapcsolatnak(2) kell fennállnia a nyújtott szolgáltatás és az ingatlan között. A kérdést előterjesztő bíróság most azt kívánja tisztázni, hogy ez vonatkozik-e az ingóságok tárolására is.

3. Az előterjesztés megfelelő alkalmat kínál arra, hogy a Bíróság pontosítsa az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatás teljesítési helyére vonatkozó ítélkezési gyakorlatát. Az egyedi eseten túlmenően tisztázni kell a jogalkalmazás számára azt, hogy a Bíróság mit ért „kellőképpen közvetlen” kapcsolat alatt.

II – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

4. A 2008/8 irányelvvel(3) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(4) (a továbbiakban: héairányelv) 43. és azt követő cikkei szabályozzák a szolgáltatás teljesítési helyét.

5. A héairányelv 44. cikke a következő általános rendelkezést tartalmazza:

„Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van.[…]”

6. Amennyiben a szolgáltatás igénybevevője nem adóalany, a héairányelv 45. cikke értelmében a következő általános szabály alkalmazandó:

„Nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. […]”

7. A héairányelv 46. és azt követő cikkei a szolgáltatás teljesítési helyére vonatkozó különös rendelkezéseket tartalmazzák. A héairányelv 47. cikke „az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás” tekintetében a következőkről rendelkezik:

„Az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás – ideértve az ingatlanügynökök és szakértők szolgáltatásait, a szálláshelyadási szolgáltatást a szállodaiparban és a hasonló kereskedelmi ágazatokban, mint például a nyári táborhelyek vagy a kempingek, az ingatlan használati jogának biztosítását, valamint az építési munkák előkészítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építészek és építéskivitelező cégek munkái – teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik.”

8. A 2006. december 31-éig alkalmazandó, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(5) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 9. cikke a szolgáltatás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezéseket tartalmazott. Az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás különös szabályait a rendelkezés (2) bekezdésének a) pontja tartalmazta:

„(2) Alkalmazásának kezdő időpontja azonban:

a) Ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások esetén, ideértve az ingatlanügynökök és szakértők szolgáltatásait, valamint az építési munkák előkészítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építészek és építésfelügyeleti irodák munkái, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik.”

B – *A nemzeti jog*

9. A forgalmi adóról szóló, 2004. március 11-i lengyel törvény alapeljárásban irányadó szövege a héairányelv 44. és 47. cikkével lényegében megegyező rendelkezéseket tartalmaz.

III – **Az alapeljárás és a Bíróság előtti eljárás**

10. Az RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o., lengyel jog szerinti társaság (a továbbiakban: adóalany) az Európai Unió más tagállamaiban vagy harmadik országokban székhellyel rendelkező vállalkozások részére nyújt áruraktározási szolgáltatást. Ezek a szolgáltatások magukban foglalják az áruk raktárban való átvételét, raktárpolcokra helyezését, ezen áruk megőrzését, az áruk ügyfelek részére történő átcsomagolását, az árukiadást, a kirakodást és az átrakodást. Részben e szolgáltatáshoz tartozik a gyűjtőcsomagolásban szállított anyagok egyedi kiszerelése is.

11. E tevékenységek tekintetében az adóalany a lengyel forgalmi adójogszabályok értelmezésére irányuló kérést terjesztett a lengyel adóhatóság elé. Azt szeretné megtudni, hogy forgalmiadó-kötelesek-e Lengyelországban a bemutatott szolgáltatások. Az illetékes Minister Finansów a kérdésre igenlő választ adott azzal a feltétellel, hogy a raktárépületek Lengyelországban találhatók. Véleménye szerint ugyanis a bemutatott szolgáltatások esetében ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásokról van szó, ezért ott adókötelesek, ahol az ingatlan fekszik.

12. Az adóalany keresetet nyújtott be a lengyel bíróságokhoz e határozattal szemben. Azzal érvel, hogy a héairányelv 44. cikke értelmében az általa nyújtott szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatás mindenkori igénybevevőjének székhelye van, és nem a héairányelv 47. cikke szerinti, ingatlan fekvése szerinti hely. Amennyiben a szolgáltatás igénybevevőjének székhelye Lengyelországon kívül található, a Lengyel Köztársaság nem adóztathatja meg a raktározási szolgáltatást.

13. A jogvitában jelenleg eljáró Naczelny Sąd Administracyjny mindezek alapján, valamint mivel megállapította, hogy más tagállamok más adóztatási gyakorlatot követnek, az EUMSZ 267. cikk értelmében a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 44. és 47. cikkének rendelkezéseit, hogy az áruk tárolására vonatkozó olyan összetett szolgáltatásokat, amelyek az áru raktárban való átvételét, a megfelelő raktárpolcokra helyezését, ezen áruk ügyfelek számára való megőrzését, az áruk kiadását, a kirakodást és az átrakodást és egyes ügyfelek vonatkozásában a gyűjtőcsomagolásban szállított anyag egyedi kiszerelését foglalják magukban, ingatlannal kapcsolatos szolgáltatásoknak kell tekinteni, amelyek a [héairányelv] 47. cikke alapján azon helyen adóztatandók, ahol az ingatlan fekszik? Vagy olyan szolgáltatásokról van-e szó, amelyek a [héairányelv] 44. cikke alapján azon helyen adóztatandók, ahol a szolgáltatás igénybevevője gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van?

14. A Bíróság előtti eljárásban az adóalany, a görög és a lengyel kormány, valamint a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

IV – **Jogi értékelés**

15. A kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel lényegében azt kívánja megtudni, hogy a bemutatott áruraktározási szolgáltatásokra alkalmazandó-e a héairányelv 47. cikke.

16. A kérdés megválaszolásához két gondolati lépés szükséges. Először meg kell állapítani, hogy az adóalany által nyújtott összetett szolgáltatás egységes szolgáltatást valósít-e meg, vagy olyan különböző, egyedi szolgáltatásokból áll, amelyek teljesítési helyét

külön-külön kell megítélni (erről lásd az A. pontot). Ezt követően azt kell megvizsgálni, hogy az azonosított szolgáltatásnyújtásra alkalmazandó-e a héairányelv 47. cikke (erről lásd a B. pontot).

A – *Egységes szolgáltatás vagy egyedi szolgáltatások*

17. Elsőként azt kell tisztázni, hogy külön-külön, vagy egységesen kell-e meghatározni az összetett szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó egyedi szolgáltatások - áruk raktárban való átvétele, megfelelő raktárpolcokra helyezése, ezen áruk megőrzése, az áruk kiadása, a kirakodás és az átrakodás - teljesítésének helyét.

18. A lengyel kormány helyesen utalt arra, hogy a jelen ügyben figyelembe kell venni a Bíróság egységes szolgáltatásnyújtásra vonatkozó ítélkezési gyakorlatát. Ennek értelmében, amennyiben valamely ügylet több részből és tevékenységből áll, valamennyi körülmény figyelembevételével kell meghatározni, hogy ezen ügylet két vagy több elkülönült értékesítést foglal-e magában, vagy egy egységes értékesítést.(6)

19. Különösen akkor van szó egységes szolgáltatásról, ha egyetlen szolgáltatás képezi a főszolgáltatást, a többi egyedi ügylet pedig pusztán járulékos szolgáltatás. Valamely szolgáltatást akkor kell pusztán a főszolgáltatáshoz járulékosan kapcsolódó szolgáltatásnak tekinteni, ha az az ügyfelek számára nem önálló célként jelenik meg, hanem arra irányul, hogy a főszolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni.(7)

20. Amennyiben megállapítható, hogy fő- és járulékos szolgáltatásokból álló, egységes szolgáltatásról van szó, akkor a járulékos szolgáltatás a főszolgáltatással azonos adóügyi elbírálás alá esik.(8) A lengyel kormány ezért helyesen utal arra, hogy a főszolgáltatás teljesítési helye meghatározza a teljes, egységes szolgáltatás helyét.(9)

21. Igaz ugyan, hogy főszabály szerint a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a bemutatott egyedi ügyletek egységes szolgáltatást valósítanak-e meg, és adott esetben mely egyedi ügylet tekinthető a főszolgáltatásnak.(10) A bemutatott tényállás alapján mindazonáltal főszabály szerint szükségszerűnek tűnik az áruraktározást tekinteni főszolgáltatásnak, azaz a tulajdonképpeni raktározást, az átvételt, elhelyezést, kiadást, kirakodást és átrakodást pedig járulékos szolgáltatásnak. Ez utóbbi egyedi szolgáltatások ugyanis nem valósítanak meg önálló célt az ügyfelek számára, hanem csupán az áru kívánt raktározásának lehetővé tételére szolgálnak.

22. Az is lehetséges mindazonáltal, hogy az egyes ügyfelek esetében az anyagok átcsomagolása önálló szolgáltatásnak tekinthető akkor, ha az átcsomagolásra nem a jobb tárolhatóság érdekében kerül sor. Ebben az esetben héajogi szempontból két szolgáltatást állapíthatunk meg, amelyek teljesítési helyét minden esetben külön kell meghatározni: egyrészt az átcsomagolást, másrészt az áru tárolását.

23. Összességében akkor adódhatna más eredmény, ha a raktározásra szánt áru átrakodásához és kirakodásához az adóalany lényeges szállítási tevékenysége kapcsolódna. Amennyiben a szolgáltatáshoz tartozik az, hogy az árut valahol átveszik, és rövid ideig tartó tárolást követően más helyre szállítják, akkor a szállítás is megvalósíthatja a főszolgáltatást, míg a köztes tárolás az ügyfél szempontjából nem önálló cél, következésképpen csak járulékos szolgáltatást valósít meg. A hasonló szolgáltatás teljesítési helyét így a szállítási szolgáltatásra irányadó teljesítési hely határozza meg.

24. A kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben bemutatott egyedi szolgáltatások alapján a további vizsgálat során mindazonáltal abból indulok ki, hogy a bemutatott, áruraktározás területén nyújtott összetett szolgáltatás olyan egységes szolgáltatás, amelynek teljesítési helyét az áruraktározási főszolgáltatás határozza meg.

B – *Az egységes raktározási szolgáltatás teljesítési helye*

25. Ez a raktárszolgáltatási teljesítési hely a héairányelv 44. és 45. cikke szerinti általános szabályokon vagy a 47. cikk szerinti különös szabályokon alapulhat.

26. Mivel a szolgáltatás teljesítési helyére vonatkozó különös rendelkezések megelőzik az általános szabályozást(11), elsőként a héairányelv 47. cikkének alkalmazását kell vizsgálni.

27. Az áruraktározás nem tartozik a rendelkezésben kifejezetten felsorolt szolgáltatások közé. Mivel a felsorolás nem kimerítő(12), felmerül a kérdés, hogy az áruraktározás a rendelkezés szerinti „ingatlannal kapcsolatos” szolgáltatásnyújtást valósít-e meg.

1. A kellőképpen közvetlen kapcsolat

28. A Bíróság hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontjával kapcsolatos ítélkezési gyakorlata értelmében ehhez nem elegendő a szolgáltatásnak az ingatlanhoz fűződő bármilyen kapcsolata, hanem „kellőképpen közvetlen” kapcsolat szükséges(13). A Heger-ügyben hozott ítéletben a Bíróság azért állapított meg ilyen kapcsolatot, mert az érintett ingatlan a szolgáltatás „lényeges”, „központi és nélkülözhetetlen eleme”, és az ingatlan a szolgáltatás végső igénybevételének helye.(14)

29. Nincs akadálya annak, hogy a kifejezetten felsorolt szolgáltatások tekintetében már kiegészített szöveg ellenére ezt az ítélkezési gyakorlatot átültessük a héairányelv jelen ügyben értelmezendő 47. cikkében található rendelkezésre. Ezt az ítélkezési gyakorlatot mindazonáltal pontosítani kell, mivel – ahogyan arra Jacobs főtanácsnok már helyesen rámutatott(15) – a héa alkalmazásában a szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása területén a legfőbb cél a jogbiztonság biztosítása.

30. A szolgáltatás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezések olyan kollíziós normákat jelentenek, amelyek meghatározzák a szolgáltatások adóztatásának helyét, és ezzel elhatárolják egymástól a tagállamok illetékességét. Ezáltal az olyan joghatósági összeütközéseket kívánják elkerülni, amely egyrészről kettős adóztatáshoz, másrészről a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethetnek.(16) A rendelkezésekben használt fogalmaknak ezért uniószerte egységesnek(17) kell lenniük, és oly módon kell azokat értelmezni, amely lehetővé teszi a biztos, egyszerű és gyakorlatias besorolást, és ezáltal elkerüli a tagállamok közötti illetékességi összeütközéseket.(18)

31. A héairányelv 47. cikke tekintetében a Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlata még nem érte el ezt a célkitűzést. A „kellőképpen közvetlen” kapcsolat követelménye - ahogyan ezt a jelen eljárás is mutatja – annyira nem meghatározott, hogy az egyedi esetben nem kiszámítható az alkalmazása. Ugyanez érvényes a Bíróság által az egyik ítéletben az ingatlanhoz kapcsolódóan kiegészítésképpen felsorolt, a szolgáltatás „központi és nélkülözhetetlen elemére” vagy a végső igénybevétel helyére vonatkozó feltételekre.

32. Igaz ugyan, hogy a Bíróság a héairányelv 168. cikke szerinti adólevonáshoz a beszerzési ügyletek és az adóköteles értékesítési ügyletek között az ítélkezési gyakorlat értelmében szükséges „közvetlen és azonnali” kapcsolat tekintetében már megállapította, hogy a gazdasági ügyletek különbözőségére tekintettel nem lehet pontosabban megállapítani az összes elképzelhető esetben szükséges kapcsolatot, ezért e feltételek alkalmazása a nemzeti bíróság feladata.(19) Ugyanakkor ez nem mondható el a héairányelv jelen ügyben értelmezendő 47. cikkének alkalmazását meghatározó, „kellőképpen közvetlen kapcsolatról”. Míg ugyanis az adólevonási jogosultságot az egyedi eset tekintetében csak a nemzeti bíróság állapíthatja meg, az adott szolgáltatás teljesítési helyének kérdését párhuzamosan kezelhetik különböző tagállamok bíróságai. A Bíróságnak a héairányelv 47. cikkének alkalmazása tekintetében lehetőleg objektív feltételt kell a tagállamok rendelkezésére bocsátania annak érdekében, hogy elkerüljék az erre vonatkozó, a szolgáltatás kettős adóztatását vagy adókikerülést eredményező, eltérő döntéseket.(20)

2. A kellőképpen közvetlen kapcsolat objektív feltétele

33. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben azt javasolta, hogy akkor állapítsák meg a szolgáltatás ingatlannal fennálló kellőképpen közvetlen kapcsolatát, ha a szolgáltatás *tárgya* egy *meghatározott* ingatlan.

34. A Bíróságnak követnie kellene ezt a javaslatot.

35. A javaslat először is azt jelenti, hogy nem elegendő az, hogy a szolgáltatásnyújtáshoz szükséges valamilyen ingatlan, hanem egy *meghatározott*, a felek által azonosított ingatlannak kell rendelkezésre állnia. Ez a követelmény már abból is következik, hogy a felek számára a héairányelv 47. cikkének alkalmazásakor egyértelműnek kell lennie, hogy mely területen kell teljesíteni az adókötelezettségeket.

36. Mindazonáltal a szolgáltatásnyújtással kapcsolatban álló, *meghatározott* ingatlan követelménye sem lehet elegendő a héairányelv 47. cikkének alkalmazásához. Számos szolgáltatást ugyanis azért nyújtanak egy meghatározott helyen, mert ott vannak a szolgáltató üzleti helyiségei, anélkül hogy ez megalapozhatná a szolgáltatásnyújtás és az ingatlan közötti kellőképpen közvetlen kapcsolatot. Ahogyan ugyanis a Bíróság már megállapította, valamely ingatlanhoz így vagy úgy nagyszámú szolgáltatás kapcsolódhat.(21)

37. Ezért, másodszor a pontosan meghatározott ingatlannak a szolgáltatás *tárgyát* is kell képeznie, azaz az ingatlan a szolgáltatás *objektuma.* Ez a követelmény levezethető a héairányelv 47. cikkében kifejezetten felsorolt szolgáltatásokból, amelyek lényegében az értelmezés egyetlen támpontját jelentik.(22) Ennek értelmében az ingatlan a szolgáltatás tárgyává annak az ügyfél általi használatával (jogok biztosítása, ideértve a szállásadást), beépítésével (építési szolgáltatások) vagy annak szakvéleményezésével (szakértői szolgáltatások) válik.

38. Ennyiben lényegtelen, hogy a héairányelv 47. cikke felsorol két olyan szolgáltatást is, amely szoros értelemben véve nem esik e három kategória egyikébe sem. Ez a helyzet ugyanis az ingatlanügynökök által nyújtott szolgáltatások és az építési munkák előkészítése esetében. Ezek tárgya nem maga az ingatlan, hanem az ingatlanra vonatkozó adásvételi szerződés, illetve építési tervdokumentáció.

39. Az ingatlannal fennálló, kellőképpen közvetlen kapcsolat általános szabálya azonban nem feltétlenül vonatkozik a héairányelv 47. cikkében kifejezetten felsorolt valamennyi szolgáltatásra. A szövegbe való felvételük inkább csak az alkalmazás egyszerűsített kiterjesztését szolgálja.(23) Ha azonban olyan tágan határoznák meg az általános szabályt, hogy az a héairányelv 47. cikkében kifejezetten felsorolt valamennyi szolgáltatásra vonatkozna, ez erősen tágítaná a norma hatályát. Az ingatlanügynökök által nyújtott szolgáltatásoknak és az építési munkák előkészítésének egyetlen általános szabály alá vonásához ugyanis ennek olyan szolgáltatásokra is vonatkoznia kellene, amelyek tárgya ugyan nem ingatlan, ennek ellenére valamilyen módon kapcsolódnak egy ingatlanhoz. Ahogyan azonban már jeleztük(24), ez számos szolgáltatás esetében fennáll.

40. Mindezek alapján a szolgáltatás és az ingatlan között akkor állapítható meg a héairányelv 47. cikkének alkalmazása szempontjából kellőképpen közvetlen kapcsolat, ha a szolgáltatás tárgya valamely meghatározott ingatlan használata, beépítése vagy szakvéleményezése, vagy ha kifejezetten szerepel a rendelkezésben.

41. A Bíróság által eddig elbírált egyedi esetek összhangban állnak e feltételekkel: a Heger-ügyben elbírált halászati jogok ingatlanhasználatot valósítanak meg(25), az RCI Europe ügy tárgyát képező, időben megosztott használati jogokkal kapcsolatos csereprogram(26) pedig az ingatlanügynöki szolgáltatásokhoz tartozik. Az Inter-Mark Group ügyben hozott ítéletben a Bíróság elvetette ugyan a vásári standok kialakításának ingatlannal való kellőképpen közvetlen kapcsolatát, bár ingatlan beépítéséről volt szó. Ez az ítélkezési gyakorlat azonban csak azt egyértelműsíti, hogy az ilyen beépítésnek építési szolgáltatások esetében is fel kell mutatnia bizonyos mértéket és bizonyos tartósságot.(27)

3. Az áruraktározási szolgáltatás tárgya

42. Ennélfogva a jelen ügyben megítélendő áruraktározási szolgáltatás csak akkor mutathat fel kellőképpen közvetlen kapcsolatot valamely ingatlannal, ha valamely meghatározott ingatlan vagy ingatlanrész használati jogához kapcsolódik. Csak ebben az esetben lesz a szolgáltatás tárgya maga az ingatlan. Ennyiben jelentőséggel bírhat az, amit az alapügyben első fokon eljáró Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi döntőnek tekintett, azaz, hogy az ügyfelek nem léphetnek be szabadon a raktárterületre.

43. Amennyiben azonban az áruraktározási szolgáltatás nem kapcsolódik valamely ingatlan használati jogához, akkor a szolgáltatás tárgya egyedül a tárolandó dolog. Amint láttuk, lényegtelen, hogy a raktározáshoz ingatlanra van szükség.(28) Ahogyan azt a görög kormány helyesen előadta, ebben az esetben az ingatlan csupán a szolgáltatásnyújtás egyik eszköze.

44. A raktározási szolgáltatás a lengyel kormány észrevételei értelmében nem tartozik a héairányelv 47. cikkében szereplő, hotelek és hasonló létesítmények szálláshelyadási szolgáltatásai közé sem. A személyek elszállásolása teljes mértékben más feltételek mentén történik, mint az áruraktározás, így a raktárak a hotelektől eltérő funkciót töltenek be.

45. Így a héairányelv 47. cikkének raktározási szolgáltatásra való alkalmazása esetében – ahogyan erre az adóalany helyesen rámutatott – aszerint kell különbséget tenni, hogy az ügyfél jogosult-e az adott raktárterület használatára, vagy csupán változatlan állapotban kapja vissza az árut.

4. A héabizottság iránymutatása

46. A raktározási szolgáltatások tekintetében végzett ilyen elhatárolás megfelel a hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottság (a továbbiakban: héabizottság) állásfoglalásának is. A héairányelv 398. cikkének (2) bekezdése értelmében a tagállamok és a Bizottság képviselőiből álló héabizottság 2011. július 1-jei 93. ülésén hozott iránymutatásában „szinte egyhangúlag” azt a véleményét fejezte ki, hogy az ingóságok ingatlanon való raktározása nem teszi lehetővé a héairányelv 47. cikkének alkalmazását akkor, ha „az ingatlan meghatározott része nem áll az ügyfelek kizárólagos használatában”.(29)

47. Igaz ugyan, hogy a héabizottság iránymutatásai nem rendelkeznek jogi kötőerővel.(30) A héairányelv 398. cikkének (4) bekezdése azonban kifejezetten a bizottság feladatává teszi a héa körébe tartozó uniós rendelkezések alkalmazását érintő kérdések vizsgálatát.

48. A Bíróság a vámjog területén már korán a Közös Vámtarifa egységes alkalmazását támogató hasznos eszköznek tekintette a Közös Vámtarifa szerinti nómenklatúra hasonló feladatokkal rendelkező, egykori tanácsadó bizottságának állásfoglalásait(31), bár azok nem rendelkeztek kötelező hatállyal(32). Ezen alapul a Bíróság azon állandó ítélkezési gyakorlata, amelynek értelmében a Kombinált Nómenklatúra tekintetében a Bizottság által – jelenleg a Vámkódex Bizottsággal együttműködésben (33)- kidolgozott magyarázó megjegyzések fontos eligazítást nyújtanak az egyes vámtarifaszámok tartalmának értelmezéséhez, mindazonáltal nem rendelkeznek jogi kötőerővel.(34)

49. Már semmi nem indokolja, hogy ne tulajdonítsunk hasonló szerepet a héabizottság iránymutatásainak. A Levob Verzekeringen és OV Bank ügyre vonatkozó indítványomban ugyan ezt még azzal az indokolással utasítottam el, hogy az iránymutatásokat nem teszik közzé.(35) Azóta viszont közzéteszik őket.(36)

50. Nem szabad azonban túlértékelni sem a héabizottság jelentőségét. Iránymutatásai lényegében a Bizottság és az illetékes tagállami hatóságok véleményét tükrözik.(37) Ezen okból értelmezési segédletként való felhasználásukhoz nincs is szükség olyan egyhangú elfogadásra, mint amelyet a héa területén az EUMSZ 113. cikk a Tanács jogi aktusai tekintetében előír.

51. Azonban a hivatkozott, szinte egyhangúlag elfogadott iránymutatás mint az itt elvégzendő értelmezés segédlete a jelen ügyben megerősíti, hogy a héairányelv 47. cikkének alkalmazása során a raktározási szolgáltatások között különbséget kell tenni.

V – **Végkövetkeztetések**

52. Következésképpen a Bíróságnak azt javaslom, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire a következőképpen válaszoljon:

1) A 2008/8/EK irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 47. cikke alkalmazásának feltétele az, hogy a szolgáltatás tárgya egy meghatározott ingatlan használata, beépítése vagy szakvéleményezése legyen, vagy az, hogy a szolgáltatás kifejezetten szerepeljen a rendelkezés felsorolásában.

2) Az áruraktározás területén nyújtott összetett szolgáltatások csak abban az esetben felelnek meg e feltételeknek, ha az áru megőrzése az egységes szolgáltatás főszolgáltatását jelenti, és valamely meghatározott ingatlan vagy ingatlanrész használati jogához kapcsolódik.

---

1 – Eredeti nyelv: német.

2– A C-166/05. sz. Heger-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7749. o.) 24. pontja és a C-530/09. sz. Inter-Mark Group ügyben 2011. október 27-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 30. pontja.

3– HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL L 335., 2007.12.20., 60. o.; magyar nyelvű különkiadás 1. fejezet, 3. kötet, 331. o.

4– A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL L 44., 11. o.).

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

---

6 – A Bíróság C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítéletének (az EBHT-ban még nem tették közzé) 18. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

7– Lásd a C-392/11. sz. Field Fisher Waterhouse ügyben 2012. szeptember 27-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

8– Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Deutsche Bank ügyben hozott ítélet 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a 7. lábjegyzetben hivatkozott Field Fisher Waterhouse ügyben hozott ítélet 17. pontját.

---

9 – Ebben az értelemben lásd még a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítéletet (EBHT 2005., I-9433. o.); nem egyértelműen továbbá a C-429/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 25-én hozott ítélet

(EBHT 2001., I-637. o.) 46-48. pontját, amelynek értelmében úgy tűnik, az összetett szolgáltatás fennállása a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó különös rendelkezés alkalmazása ellen szól.

10– Lásd a 7. lábjegyzetben hivatkozott Field Fisher Waterhouse ügyben hozott ítélet 20. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

11– A hatodik irányelv 9. cikke vonatkozásában ebben az értelemben lásd a C-377/08. sz. EGN-ügyben 2009. július 2-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5685. o.) 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

12– Lásd Sharpston főtanácsnok C-166/05. sz. Heger-ügyre vonatkozó 2006. március 7-i indítványának (EBHT 2006., I-7749. o.) 36. pontját.

---

13 – A héairányelv régi változatának lényegében szó szerint megegyező 45. cikke vonatkozásában a 2. lábjegyzetben hivatkozott Heger-ügyben hozott ítélet 24. pontja, valamint a 2. lábjegyzetben hivatkozott Inter-Mark Group ügyben hozott ítélet 30. pontja; lásd továbbá a C-37/08. sz. RCI Europe ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-7533. o.) 36. pontját: „kellően közvetlen kapcsolat”.

14– A 2. lábjegyzetben hivatkozott Heger-ügyben hozott ítélet 25. pontja.

15– Lásd Jacobs főtanácsnok C-438/01. sz. Design Concept ügyre vonatkozó 2002. december 12-i indítványának (EBHT 2003., I-5617. o.) 30. pontját.

---

16 – A hatodik irányelv 9. cikke vonatkozásában lásd a 168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 14. pontját; a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4595. o.) 20. pontját; a C-167/95. sz. Linthorst, Pouwels en Scheres ügyben 1997. március 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1195. o.) 10. pontját; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 41. pontját; a C-108/00. sz. SPI-ügyben 2001. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-2361. o.) 15. pontját; a C-452/03. sz. RAL (Channel Islands) és társai ügyben 2005. március 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3947. o.) 23. pontját; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 32. pontját; a C-114/05. sz. Gillan Beach ügyben 2006. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-2427. o.) 14. pontját; a C-401/06. sz., Bizottság kontra Németország ügyben

2007. december 6-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-10609. o.) 29. pontját; a C-291/07. sz. Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben 2008. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-8255. o.) 24. pontját;a C-1/08. sz. Athesia Druck ügyben 2009. február 19-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-1255. o.) 20. pontját, a 11. lábjegyzetben hivatkozott EGN-ügyben hozott ítélet 27. pontját, valamint a C-218/10. sz. ADV Allround ügyben 2012. január 26-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 27. pontját.

---

17 – A hatodik irányelv 9. cikke vonatkozásában ebben az értelemben lásd a C-68/92. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5881. o.) 14. pontját; a C-69/92. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5907. o.) 15. pontját, a C-73/92. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5997. o.) 12. pontját; a 16. lábjegyzetben hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítélet 20. pontját, valamint a C-242/08. sz. Swiss Re Germany Holding ügyben 2009. október 22-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10099. o.) 32. pontját.

---

18 – A hatodik irányelv 9. cikke vonatkozásában lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 49. pontját; ebben az értelemben lásd továbbá a C-39/96. sz. Lease Plan ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2553. o.) 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; a 16. lábjegyzetben hivatkozott Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben hozott ítélet 31. pontját és a 16. lábjegyzetben hivatkozott ADV Allround ügyben hozott ítélet 30. pontját.

19– A C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4177. o.) 25. pontja.

---

20 – Ebben az értelemben lásd a 12. lábjegyzetben hivatkozott Heger-ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány 33. pontját.

21– A 2. lábjegyzetben hivatkozott Heger-ügyben hozott ítélet 23. pontja.

---

22 – Az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó kivételekről szóló rendelkezés értelmével és céljával kapcsolatban lásd a 77/388/EGK tanácsi irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2003. december 23-i bizottsági javaslatot (COM (2003) 822 végleges, 7. és azt követő oldal): „politikai okok”.

---

23 – A szolgáltatások jegyzékének 2008/8 irányelv általi bővítésével kapcsolatban lásd a fenti 22. lábjegyzetben hivatkozott bizottsági javaslat (COM (2003) 822 végleges) 13. oldalát a 9a. cikkel kapcsolatban.

24– Lásd a fenti 36. pontot.

25– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Heger-ügyben hozott ítélet 25. pontját.

26– Lásd a 13. lábjegyzetben hivatkozott RCI Europe ügyben hozott ítéletet.

27– Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Inter-Mark Group ügyben hozott ítélet 31. pontját.

28– Lásd a fenti 35. és azt követő pontot.

---

29 – A – taxud.c.1(2012)400557 – 707. sz. dokumentum, 4. o., 8. pont a) alpontja.

30– Lásd Geelhoed főtanácsnok C-144/00. sz. Hoffmann-ügyre vonatkozó 2002. november 14-i indítványának (EBHT 2003., I-2921. o.) 72. pontját, valamint Bot főtanácsnok C-401/06. sz., Bizottság kontra Németország ügyre vonatkozó 2007. szeptember 13-i indítványának (EBHT 2007., I-10609. o.) 50. pontját.

31– Lásd a Közös Vámtarifa szerinti nómenklatúra egységes alkalmazásához szükséges intézkedésekről szóló, 1969. január 16-i 97/69/EGK tanácsi rendelet (HL L 14., 1. o.) 2. cikkét.

---

32 – A 69/76. és 70/76. sz., Dittmeyer egyesített ügyekben 1977. február 15-én hozott ítélet (EBHT 1977., 231. o.).

33– Lásd a 2000. január 31-i 254/2000/EK tanácsi rendelettel (HL L 28., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 9. kötet, 357. o.) módosított, a vám- és a statisztikai

nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-I 2658/87/EGK tanácsi rendelet (HL L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet 382. o.) 9. cikke (1) bekezdése a) pontjának második franciabekezdését és 10. cikkét.

34- Lásd többek között a C-201/96. sz. LTM-ügyben 1997. november 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-6147. o.) 17. pontját, a C-467/03. sz. Ikegami-ügyben 2005. március 17-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2389. o.) 17. pontját és a C-423/10. sz. Delphi Deutschland ügyben 2011. május 18-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 24. pontját.

---

35 – Lásd a C-41/04. sz. Levob Verzekeringen és OV Bank ügyre vonatkozó 2005. május 12-i indítványom (EBHT 2005., I-9433. o.) 25. pontját.

---

36 – Lásd a Bizottság honlapját a következő címen: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm,a letöltés napja: 2013. január 11.

---

37 – Ebben az értelemben lásd Warner főtanácsnok 69/76. és 70/76. sz., Dittmeyer egyesített ügyekre vonatkozó 1977. január 19-i indítványát (EBHT 1977., 231., 244. o.).